Affaires économiques et sociales

Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement

Révision de 2011





Nations Unies

Département des affaires économiques et sociales

Modèle de convention des Nations Unies concernant **les doubles impositions** entre pays développés et pays en développement

Révision de 2011



Nations Unies
New York, 2015

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION

A. ORIGINE DU MODÈLE DE CONVENTION DES NATIONS UNIES

1. Le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (le Modèle de convention des Nations Unies) fait partie de l'action internationale de lutte pour éliminer les doubles impositions. Cette action, engagée par la Société des Nations et poursuivie dans le cadre de l'Organisation européenne de coopération économique [actuellement connue sous l'appellation d'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)] et de forums régionaux, ainsi que des Nations Unies, a en général trouvé une expression concrète dans une série de modèles ou de projets de modèles de conventions fiscales bilatérales.

2. Ces modèles, en particulier le Modèle de convention des Nations Unies et le Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (le Modèle de convention de l'OCDE), ont exercé une influence profonde sur la pratique des traités internationaux et comportent d'importantes dispositions communes. Les ressemblances entre ces deux grands modèles montrent combien il est important de les faire converger dans les cas où cela est possible. D'un autre côté, les plus importants points de divergence font apparaître et permettent de se concentrer sur les différences majeures dans l'approche ou les priorités comme l'atteste la pratique des pays. Ces différences se rapportent, en particulier, à la question de savoir jusqu'à quel point, pour éviter les doubles impositions et encourager l'investissement, un pays ou un autre devrait renoncer, en vertu d'un traité fiscal bilatéral, à des droits d'imposition qui lui seraient acquis en droit interne.

3. Le Modèle de convention des Nations Unies est généralement favorable à ce que, dans un traité fiscal, le pays dit « pays de la source » conserve une plus grande partie des droits d'imposition — les droits d'imposition du pays d'accueil de l'investissement — que le « pays de la résidence » de l'investisseur. Cela a longtemps été considéré comme une question d'une importance toute spéciale pour les pays en développement, mais c'est aussi une position que certains pays développés cherchent à faire prévaloir dans leurs traités bilatéraux.

4. L'Assemblée générale et le Conseil économique et social des Nations Unies, ainsi que la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement, n'ont cessé de faire valoir, dans leurs résolutions, tout l'intérêt d'une croissance des flux d'investissements étrangers aux pays en développement, à des conditions qui soient politiquement et économiquement acceptables ainsi que socialement bénéfiques. Le Consensus de Monterrey de 2002

sur le financement du développement[1] et la suite que lui a donné en 2008 la Déclaration de Doha[2] sur la question reconnaissent l'importance spéciale de la coopération fiscale internationale afin d'encourager l'investissement pour le développement et de maximiser la mobilisation des ressources nationales, notamment pour combattre l'évasion fiscale. Ils reconnaissent aussi qu'il est important de soutenir à cet égard les efforts des pays en renforçant l'assistance technique (pour laquelle le présent modèle jouera un rôle capital) ainsi que la coopération internationale et la participation à l'examen des questions fiscales internationales (dont le Modèle de convention des Nations Unies est un des résultats).

5. La croissance des flux d'investissement entre pays dépend dans une large mesure du climat de l'investissement. La prévention ou l'élimination d'une double imposition internationale concernant les mêmes revenus, dont les effets nuisent à l'échange de biens et de services et au mouvement des capitaux et des personnes, constitue une importante composante d'un tel climat.

6. Les objectifs généraux des traités fiscaux bilatéraux comprennent, essentiellement, la protection des contribuables contre les doubles impositions dans le but d'améliorer le flux des investissements internationaux et des transferts de technologie. Ils visent aussi à prévenir certains types de discrimination — par exemple, entre investisseurs étrangers et contribuables locaux — et à fournir un élément raisonnable de certitude juridique et fiscale pour faire en sorte que les opérations internationales puissent être menées en toute confiance. Dans ces conditions, les traités fiscaux doivent contribuer à favoriser les objectifs de développement des pays en développement. De plus, les traités visent à améliorer la coopération entre les autorités fiscales dans l'exercice de leurs fonctions, y compris par l'échange de renseignements en vue de prévenir l'évasion fiscale et par l'apport d'une aide au recouvrement de l'impôt.

7. Le Conseil économique et social des Nations Unies a reconnu, par sa résolution 1273 (XLIII) adoptée le 4 août 1967, qu'il était souhaitable d'encourager la conclusion de traités fiscaux bilatéraux entre pays développés et pays en développement, ce qui a conduit le Secrétaire général à créer, en 1968, le Groupe spécial d'experts des conventions fiscales entre pays développés et pays en développement. Le Groupe était composé d'agents du fisc et d'experts fiscaux de pays développés et de pays en développement nommés à titre personnel.

8. En 1980, les Nations Unies ont, suite aux délibérations du Groupe spécial d'experts, fait paraître le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, qui avait été précédé, en 1979, par le Manuel de négociation des conventions fis-

---

[1] Nations Unies 2002, A/CONF.198/11.

[2] Nations Unies 2008, A/CONF.212/L.1/Rev.1.

cales bilatérales entre pays développés et pays en développement (le Manuel). Par sa résolution 1980/13 du 28 avril 1980, reconnaissant l'importance des questions de coopération fiscale internationale non couvertes par un traité, le Conseil économique et social a rebaptisé le Groupe d'experts « Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale » (le Groupe spécial d'experts).

9. Dans les années 90, le Groupe spécial d'experts a reconnu que la conjoncture économique, financière et fiscale internationale avait beaucoup changé. En outre, l'incidence fiscale des nouveaux instruments financiers, des prix de transfert, du développement des paradis fiscaux et de la mondialisation qui transformait les relations économiques internationales suscitait une attention croissante. Le nombre de plus en plus fréquent de mises à jour du Modèle de convention de l'OCDE a contribué à la nécessité de revoir continuellement le processus de son incidence croissante sur les questions de coopération fiscale internationale. De ce fait, le Groupe spécial d'experts a entrepris de revoir et de mettre à jour le Modèle de convention des Nations Unies et le Manuel, ce qui a donné une nouvelle version du Modèle de convention des Nations Unies (revu en 1999 et publié en 2001[3]) et une nouvelle version du Manuel (publié par voie électronique en 2003[4]).

10. En 2005, le Groupe spécial d'experts a été reconverti en Comité, sa forme actuelle. Les 25 membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale ont été désignés par les pays et choisis par le Secrétaire général des Nations Unies pour exercer leurs fonctions à titre personnel pour une période de 4 ans. Le Comité fait maintenant directement rapport à l'ECOSOC et il se réunit tous les ans au lieu de tous les deux ans.

11. À la date d'achèvement de la présente version actualisée du Modèle de convention des Nations Unies, les membres du Comité étaient les suivants[5] :

Armando Lara Yaffar (Mexique), Président du Comité; Tizhong Liao (Chine), Premier Vice-Président; Anita Kapur (Inde), Deuxième Vice-Présidente; Henry John Louie (États-Unis d'Amérique), Troisième Vice-Président; Ronald van der Merwe (Afrique du Sud); Wolfgang Lasars (Allemagne); Bernell L. Arrindell (Barbade); Claudine Devilet (Belgique); Marcos Aurelio Preeira Valadao (Brésil); Iskra Georgieva Slavcheva (Bulgarie); Liselott Kana (Chili); Amr El Monayer (Égypte); Julia Martinez Rico (Espagne); Kwame Adjei-

---

3 Nations Unies, 2001, E.01.XVI.2.

4 www.un.org/esa/ffd/tax/manual.htm.

5 Les pays proposant la candidature de membres sont énumérés pour information uniquement, parce que, comme on l'a noté plus haut, les membres du Comité exercent leurs fonctions en leur nom propre plutôt que comme représentants de ces pays.

Djan (Ghana); Enrico Martino (Italie); Keiji Aoyama (Japon); Mansor Hassan (Malaisie); Noureddine Ben Souda (Maroc); Stig Sollund (Norvège); Ifueko Omoigui-Okauru (Nigéria); Robin Moncrief Oliver (Nouvelle-Zélande); Farida Amjad (Pakistan); Sae Joon Ahn (République de Corée); El Hadji Ibrahima Diop (Sénégal); Jurg Giraudi (Suisse).

B. CARACTÉRISTIQUES SPÉCIALES DU MODÈLE DE CONVENTION DES NATIONS UNIES

12. Le Modèle de convention des Nations Unies représente un compromis entre le principe de source et le principe de résidence, bien qu'il donne, comme on l'a noté plus haut, davantage de poids au principe de source que ne le fait le Modèle de convention de l'OCDE. Le Modèle de convention des Nations Unies ne se veut pas normatif; il entend équiper les décideurs de l'information dont ils ont besoin pour comprendre les conséquences de ces approches différentes pour la situation spécifique de leur pays. Comme il est noté dans l'introduction de la précédente version du Modèle de convention des Nations Unies, les dispositions du Modèle de convention ne sont pas exécutoires. Elles n'ont rien de contraignant et ne doivent pas être considérées comme des recommandations formelles des Nations Unies. Au contraire, le Modèle de convention des Nations Unies entend faciliter la négociation, l'interprétation et l'application pratique des traités fiscaux en s'inspirant de ses dispositions.

13. Le Modèle de convention des Nations Unies se veut équilibré dans son approche. Comme corollaire du principe d'imposition à la source, les articles de la convention sont fondés sur la reconnaissance, par le pays d'origine, du fait que : *a*) l'imposition des revenus tirés de capitaux étrangers doit tenir compte des dépenses imputables aux gains de revenus de sorte que ces revenus soient imposés sur une base nette; que *b*) l'imposition ne doit pas être trop forte afin de ne pas décourager l'investissement; et que *c*) l'imposition doit tenir compte de la nécessité de partager les recettes fiscales avec le pays qui fournit le capital. En outre, le Modèle de convention des Nations Unies incarne l'idée qu'il conviendrait que le pays de la résidence prenne une mesure permettant d'éviter une double imposition soit par déduction pour impôt payé à l'étranger, soit par une exemption, comme le prévoit le Modèle de convention de l'OCDE.

14. Quand il s'inspire du Modèle de convention des Nations Unies, un pays doit avoir à l'esprit l'importance du rapport entre les traités et le droit national, dont la nature peut varier d'un pays à l'autre. En général, les dispositions des traités fiscaux priment celles du droit national en cas de désaccord entre ces dispositions. Plus concrètement, les traités fiscaux stipulent quel État contractant a compétence pour prélever des taxes sur un élément donné de revenu ou de capital et dans quelles conditions et sous quelles réserves il peut le faire.

Par conséquent, les pays qui désirent engager des négociations concernant la conclusion d'un traité fiscal bilatéral doivent analyser attentivement les dispositions de leur droit fiscal qui s'y rapportent afin d'évaluer les implications qu'aura l'application du traité. Ils doivent aussi, dans le cadre de la préparation et de la négociation d'un traité, examiner les lois nationales d'éventuels partenaires.

15. Les lois fiscales du pays exercent à leur tour une influence considérable sur la teneur des traités fiscaux bilatéraux. Elles sont une raison importante d'un grand nombre de différences entre traités, les pays cherchant à préserver leurs compétences fiscales dans leurs réseaux de traités. Ces lois internes, et la pratique conventionnelle qui les traduit, forment la base des orientations que l'on trouve dans les différents Modèles. Inversement, si des pays n'exercent pas certains droits d'imposition nationaux, et s'il est improbable que cela change, ils ne chercheront généralement pas à conserver la possibilité d'exercer ce droit d'imposition dans leurs traités. Si leur politique change, le droit national pourra plus tard être invoqué pour exercer le droit interne d'imposition, mais seulement dans la mesure où cela serait conforme aux relations établies par traités.

16. L'actuelle révision du Modèle de convention des Nations Unies est le début d'un processus continu d'examen que le Comité espère voir aboutir à des mises à jour plus fréquentes de certains articles et commentaires afin de suivre les évolutions en ce qui concerne, notamment, la pratique des pays, les nouvelles manières de faire du commerce et les nouveaux défis à relever. Elle agira donc comme processus d'amélioration continue. C'est dire que certains articles n'ont pas encore été examinés à fond par le Comité.

17. Les principaux objectifs de la présente révision du Modèle de convention des Nations Unies ont été de tenir compte des évolutions dans le domaine des politiques fiscales internationales adaptées aux pays en développement et aux pays développés. Le Comité a également relevé des questions de politique fiscale qui nécessitent un examen plus approfondi et il a chargé un sous-comité d'examiner la question du régime fiscal applicable aux services en général, englobant tous les aspects et tous les éléments de la question. En outre, la question de l'imposition des honoraires pour services techniques doit être aussi traitée. On savait que cela marquait le début d'une tâche de longue haleine et que les résultats ne seraient pas disponibles pour être incorporés dans la version actuelle du Modèle de convention. À l'avenir, si le Comité en décidait ainsi, les conclusions qui pourraient être utiles pourraient être prises en considération dans un rapport du Comité, rapport qui constituerait alors une base de travail pour la révision suivante du Modèle de convention des Nations Unies. Le programme de travail du Comité, au fur et à mesure de son déve-

loppement, y compris celui qui concerne les services, sera disponible sur son site Web[6].

C. ASPECTS PRINCIPAUX DE LA PRÉSENTE RÉVISION DU MODÈLE DE CONVENTION DES NATIONS UNIES

18. Les principales différences entre les articles de la présente version du Modèle de convention des Nations Unies et la précédente, révisée en 1999 et publiée en 2001, sont les suivantes :

— Une version modifiée du paragraphe 5 de l'article 13, concernant les abus éventuels;

— Une variante de l'article 25 concernant la nécessité d'un arbitrage contraignant quand un différend ne peut pas être résolu par la voie habituelle de la procédure amiable;

— Une nouvelle version, inspirée de la disposition actuelle du Modèle de convention de l'OCDE, de l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies confirmant et clarifiant l'importance des échanges de renseignements;

— Un nouvel article 27 sur l'assistance en matière de recouvrement des impôts, inspiré de la disposition actuelle du Modèle de convention de l'OCDE.

19. Il y a eu des changements dans les commentaires relatifs aux articles correspondant aux changements mentionnés ci-dessus, et notamment :

— Des adjonctions aux commentaires sur l'article premier concernant l'emploi abusif des conventions fiscales (par. 8 à 103);

— Une importante mise à jour des commentaires sur l'article 5;

— Une variante des commentaires sur l'article 5 à l'intention des pays qui suppriment l'article 14 et s'appuient sur les articles 5 et 7 pour les affaires précédemment visées par cet article (par. 15.1 à 15.25);

— Une adjonction au texte des commentaires concernant l'article 7 disant que le point de vue de l'OCDE sur cet article, tel qu'il apparaît dans les commentaires du Modèle de convention de l'OCDE paru en 2010 (et émanant du rapport de l'OCDE paru en 2008 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables), n'a pas été retenu en raison de sa différence marquée avec le Modèle de convention des Nations Unies (par. 1);

6 www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm.

— Insertion d'un texte révisé sur la notion de « bénéficiaire effectif » tirée du Modèle de convention de l'OCDE dans les commentaires sur l'article 10 (par. 13), l'article 11 (par. 18) et l'article 12 (par. 5);

— Introduction d'un nouveau texte dans les commentaires sur l'article 11 concernant le traitement de certains instruments qui, s'il ne s'agit pas techniquement de prêts portant intérêt, sont cependant traités de la même façon aux fins des traités. Cela est en particulier le cas concernant le traitement de certains instruments financiers islamiques (par. 19.1 à 19.4);

— Apport de révisions aux commentaires sur un certain nombre d'articles pour reprendre le libellé de versions plus récentes du Modèle de convention de l'OCDE, lorsqu'on les juge utiles à l'interprétation de dispositions fondées sur le Modèle de convention des Nations Unies.

D. LES COMMENTAIRES

20. On considère que les commentaires relatifs aux articles font partie du Modèle de convention des Nations Unies tout comme les articles eux-mêmes. Le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement est désigné sous l'appellation de « Modèle de convention des Nations Unies », dans les commentaires sur les articles. On désigne sous l'appellation de « Modèle de convention de l'OCDE », dans les commentaires sur les articles, le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant les revenus et la fortune, et les références concernent la version 2010 de ce Modèle, sauf indication contraire. On utilise parfois le libellé d'une version plus ancienne des commentaires de l'OCDE qui est plus pertinente que celle de 2010 pour l'interprétation du Modèle de convention des Nations Unies, et on le note le cas échéant.

21. Dans les commentaires relatifs à des articles du Modèle de convention de l'OCDE, des parties de paragraphe, ou des paragraphes entiers, n'ont pas été cités n'étant pas applicables, pour quelque raison, pour l'interprétation du Modèle de convention des Nations Unies. Dans ces cas, l'omission est indiquée par le signe typographique [...]. On ne peut pas nécessairement présumer que leur non-inclusion représente un quelconque désaccord avec la teneur des dispositions supprimées, et il faudrait considérer le contexte de l'omission pour voir si les termes omis ont été jugés sans rapport pour l'interprétation du Modèle de convention des Nations Unies ou s'ils ont été omis pour être examinés ultérieurement. Dans certains cas, on emploie le libellé du Modèle de convention de l'OCDE, mais avec des modifications mineures qui sont indiquées entre crochets pour traduire une différence dont il y a lieu de tenir compte dans le Modèle de convention des Nations Unies, comme la conservation de

la notion de « base fixe ». Lorsque des citations du Modèle de convention de l'OCDE contiennent des notes, celles-ci paraissent sous un nouveau numéro.

22. Dans la citation des articles et commentaires du Modèle de convention de l'OCDE, il est noté que divers États Membres ont émis des « réserves » sur certains articles et fait des « observations » sur des aspects particuliers des commentaires, et que certains États qui ne sont pas membres de l'OCDE ont exprimé des « positions » sur les articles et les commentaires. On trouve de telles expressions formelles de divergence de vues avec le Modèle de convention de l'OCDE dans le texte du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, tel qu'il est révisé de temps à autre. Le Comité a reconnu, en préparant la présente mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies, que l'expression de ces réserves, observations ou positions par les pays est un aspect utile du Modèle de convention de l'OCDE car cela permet de comprendre comment il est interprété et appliqué par les pays qui expriment ces vues, même si elles n'ont pas, pour des raisons pratiques, été reprises dans le texte du Modèle de convention des Nations Unies.

23. La présente version mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies présente souvent des vues sur lesquelles un consensus n'a pas été possible, et d'autres opinions, exprimées par un ou plusieurs membres, sont également notées. Le Comité pense que l'expression plus large d'avis et d'approches peut aider à l'interprétation et l'application des traités fiscaux bilatéraux. Il s'ensuit toutefois qu'il ne faut pas supposer que tel ou tel membre du Comité ait été d'un avis déterminé concernant telle ou telle disposition de la présente Convention. En outre, dans certains cas, les vues présentées dans les commentaires renvoient à des débats de l'ancien Groupe d'experts ou du Comité avant ou après que certains en soient devenus membres.

Première partie

Articles du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement

SOMMAIRE DE LA CONVENTION

Titre et préambule

Chapitre premier

Champ d’application de la convention

Chapitre II

Définitions

Chapitre III

Imposition des revenus

Chapitre IV

Imposition de la fortune

Chapitre V

Méthodes pour éliminer les doubles impositions

Chapitre VI

Dispositions spéciales

Chapitre VII

Dispositions finales

TITRE DE LA CONVENTION

Convention entre (l'État A) et (l'État B) concernant l'imposition des revenus et de la fortune[7]

PRÉAMBULE DE LA CONVENTION[8]

7 Les États qui le désirent peuvent aussi choisir de suivre la pratique répandue consistant à mentionner dans le titre soit la prévention des doubles impositions, soit la prévention des doubles impositions et de la fraude fiscale.

8 Le préambule de la convention sera rédigé conformément aux procédures constitutionnelles des deux États contractants.

Chapitre premier

CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

Article premier

PERSONNES VISÉES

La présente convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants.

Article 2

IMPÔTS VISÉS

1. La présente convention s'applique aux impôts sur les revenus et sur la fortune prélevés pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.

2. Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises ainsi que les impôts sur les gains en capital.

3. Les impôts actuels auxquels s'applique la convention sont notamment :

   a) (dans l'État A) : ....

   b) (dans l'État B) : ....

4. La convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la signature de la convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des États contractants se communiquent les modifications significatives apportées à leur législation fiscale.

Chapitre II

DÉFINITIONS

Article 3

DÉFINITIONS GÉNÉRALES

1. Au sens de la présente Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :

a) Le terme « personne » comprend les personnes physiques, les sociétés et autres groupements de personnes;

b) Le terme « société » désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition;

c) Les expressions « entreprise d'un État contractant » et « entreprise de l'autre État contractant » désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un État contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre État contractant;

d) L'expression « trafic international » désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre État contractant;

e) L'expression « autorité compétente » désigne :

i) (dans l'État A) : ....

ii) (dans l'État B) : ....

f) Le terme « ressortissant » désigne :

i) Toute personne physique qui possède la nationalité ou la citoyenneté d'un État contractant;

ii) Toute personne morale, société de personnes ou association constituée conformément à la législation en vigueur dans un État contractant.

2. Pour l'application de la convention à un moment donné par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État.

Article 4

RÉSIDENT

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État ainsi qu'à toutes ses subdivisions politiques ou à ses collectivités locales. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située.

2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante :

a) Cette personne est considérée comme résidente seulement de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme résidente seulement de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux);

b) Si l'État où cette personne a ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme résidente seulement de l'État où elle séjourne de façon habituelle;

c) Si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résidente seulement de l'État dont elle possède la nationalité;

d) Si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est résidente des deux États contractants, elle est considérée comme résidente seulement de l'État où son siège de direction effective est situé.

Article 5

ÉTABLISSEMENT STABLE

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. Un établissement stable comprend ou peut comprendre :

a) Un siège de direction;

b) Une succursale;

c) Un bureau;

d) Une usine;

e) Un atelier; et

f) Une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

3. Un établissement stable peut comprendre aussi :

a) Un chantier de construction, un projet de montage ou d'installation ou des activités de supervision liées à ce projet, mais seulement si ce chantier de construction, ce projet ou ces activités durent plus de six mois;

b) La fourniture, par une entreprise, de services, y compris de services conseils, par l'intermédiaire d'employés ou autre personnel engagés par l'entreprise à cette fin, mais seulement si des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) dans un État contractant pour une période ou des périodes totalisant plus de 183 jours d'une période de 12 mois commençant ou s'achevant au cours de l'année fiscale concernée.

4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère que l'expression « établissement stable » ne comprend pas :

a) L'utilisation d'installations pour le stockage ou l'exposition de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise;

b) L'exploitation d'un stock de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de stockage ou d'exposition;

c) L'exploitation d'un stock de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de transformation par une autre entreprise;

d) L'exploitation d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise;

e) L'exploitation d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire;

f) L'exploitation d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas *a* à *e*, à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 7, agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne entreprend pour l'entreprise, si cette personne :

a) Dispose dans cet État de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe;

b) Ne dispose pas de tels pouvoirs, mais exploite habituellement dans cet État un stock de biens ou de marchandises pour le compte de l'entreprise.

6. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, une société d'assurances d'un État contractant est, sauf en matière de réassurance, considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre État contractant si elle perçoit des primes dans le territoire de cet autre État ou si elle y assure contre des risques par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 7.

7. Une entreprise d'un État contractant n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. Toutefois, lorsqu'il agit totalement ou presque totalement pour le compte de cette entreprise et qu'entre cette entreprise et l'agent sont établies ou imposées, dans leurs relations commerciales et financières, des conditions qui diffèrent de celles qui auraient été établies entre des entreprises indépendantes, cet agent n'est pas considéré comme agent jouissant d'un statut indépendant au sens du présent paragraphe.

8. Le fait qu'une société qui est résidente d'un État contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est résidente de l'autre État contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

Chapitre III

IMPOSITION DES REVENUS

Article 6

REVENUS IMMOBILIERS

1. Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. L'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. L'expression comprend en tout cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles; les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.

3. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage, ainsi que de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante.

Article 7

BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, sauf si l'entreprise exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables : *a*) audit établissement stable; ou *b*) aux ventes, dans cet autre État, de marchandises de même nature que celles qui sont vendues par l'établissement stable, ou de nature analogue; ou *c*) à d'autres activités industrielles ou commerciales exercées dans cet autre État et de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement, ou de nature analogue.

2. Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, on impute à cet établissement stable, dans chaque État contractant, les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

3. Pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses relatives aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi enregistrés, soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit ailleurs. Toutefois, aucune déduction n'est admise pour les sommes qui seraient, le cas échéant, versées (à d'autres titres que le remboursement des frais) par l'établissement stable au siège central de l'entreprise ou à l'un quelconque de ses bureaux, comme redevances, honoraires ou autres paiements similaires, pour l'usage de brevets ou d'autres droits, ou comme commission, pour des services précis fournis ou pour une activité de direction ou, sauf dans le cas d'une entreprise bancaire, comme intérêts sur des sommes prêtées à l'établissement stable. De même, il n'est pas tenu compte, dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, des sommes (autres que le remboursement des frais) portées par l'établissement stable au débit du siège central de l'entreprise ou de l'un quelconque de ses autres bureaux, comme redevances, honoraires ou autres paiements similaires, pour l'usage de brevets ou d'autres droits, ou comme commission pour des services précis fournis ou pour une activité de direction ou, sauf dans le cas d'une entreprise bancaire, comme intérêts sur des sommes prêtées au siège central de l'entreprise ou à l'un quelconque de ses autres bureaux.

4. S'il est d'usage, dans un État contractant, de déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses composantes, aucune disposition du paragraphe 2 n'empêche cet État contractant de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage; la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes énoncés dans le présent article.

5. Aux fins des paragraphes précédents, les bénéfices à imputer à l'établissement stable sont déterminés chaque année selon la même méthode, sauf s'il existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement.

6. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article.

(NOTE : La question de savoir si les bénéfices devraient être imputés à un établissement stable du seul fait que cet établissement stable a acheté des biens et marchandises pour l'entreprise n'a pas été résolue. Elle devra par conséquent être réglée par voie de négociations bilatérales.)

Article 8

NAVIGATION MARITIME, INTÉRIEURE ET AÉRIENNE

Article 8 (variante A)

1. Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

2. Les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

3. Si le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est considéré comme situé dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau ou, à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.

4. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de la participation à un consortium, une coentreprise ou un organisme international d'exploitation.

Article 8 (variante B)

1. Les bénéfices provenant de l'exploitation d'aéronefs en trafic international ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

2. Les bénéfices provenant de l'exploitation de navires en trafic international ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé, sauf si les activités de navigation maritime découlant de cette exploitation dans l'autre État contractant sont plus qu'occasionnelles. Si tel est le cas, les bénéfices en question peuvent être imposés dans cet autre État. Le calcul des bénéfices à imposer dans cet autre État se fera sur la base d'une répartition appropriée des bénéfices nets globaux que l'entreprise tire de ses opérations de navigation maritime. L'impôt calculé selon une telle répartition est ensuite réduit de ___ % (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales).

3. Les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

4. Si le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est considéré comme situé dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau ou, à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.

5. Les dispositions du paragraphe 1 et 2 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de la participation à un consortium, à une coentreprise ou à un organisme international d'exploitation.

Article 9

ENTREPRISES ASSOCIÉES

1. Lorsque :

a) Une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant; ou que

b) Les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant,

et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices, qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

2. Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État, et impose en conséquence des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, alors cet autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.

3. Les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas lorsque, à la suite d'une procédure judiciaire, administrative ou encore légale, une décision fi-

nale a établi que, du fait d'actions entraînant un ajustement des bénéfices en vertu du paragraphe 7, une des entreprises en cause est passible d'une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance.

Article 10

DIVIDENDES

1. Les dividendes payés par une société résidente d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est résidente et selon la législation de cet État; mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

a) ___ % (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales) du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 10 % du capital de la société qui paie les dividendes;

b) ___ % (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales) du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.

Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de ces limitations.

Le présent paragraphe n'affecte pas l'imposition de la société au titre des bénéfices qui servent au paiement des dividendes.

3. Le terme « dividendes » employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'État dont la société distributrice est un résident.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un État contractant, exerce, dans l'autre État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables.

5. Lorsqu'une société qui est résidente d'un État contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre État contractant, cet autre État ne peut percevoir

aucun impôt sur les dividendes payés par la société, sauf dans la mesure où ces dividendes sont payés à un résident de cet autre État ou dans la mesure où la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable ou à une base fixe situés dans cet autre État, ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre État.

Article 11

INTÉRÊTS

1. Les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État; mais si le bénéficiaire effectif des intérêts est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder ___ % (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales) du montant brut des intérêts. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation.

3. Le terme « intérêts » employé dans le présent article désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres. Les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens du présent article.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les intérêts soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement : *a*) à l'établissement stable ou à la base fixe en question; ou *b*) aux activités industrielles ou commerciales visées à l'alinéa *c* du paragraphe 1 de l'article 7. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14 sont, suivant le cas, applicables.

5. Les intérêts sont considérés comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est un résident de cet État. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable ou une base fixe pour lesquels la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supportent la charge de ces

intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'État où l'établissement stable, ou la base fixe, est situé.

6. Lorsque, en raison de relations spéciales entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou entre l'un et l'autre et quelque autre personne, le montant des intérêts, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

Article 12

REDEVANCES

1. Les redevances générées dans un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, ces redevances sont également imposables dans l'État de la source et selon la législation de cet État; mais si le bénéficiaire effectif en est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder ___ % (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales) du montant brut des redevances. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation.

3. Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, ou les films ou bandes utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisées, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets, ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant source des redevances soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des redevances se rattache effectivement : *a*) à l'établissement stable ou à la base fixe en question; ou *b*) aux activités industrielles ou commerciales visées à l'alinéa *c* du paragraphe 1 de l'article 7. Dans

ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables.

5. Les redevances sont considérées comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est un résident de cet État. Toutefois, lorsque le débiteur des redevances, qu'il soit ou non résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable ou une base fixe pour lesquels l'engagement donnant lieu aux redevances a été contracté et qui supportent la charge de ces redevances, celles-ci sont considérées comme provenant de l'État où l'établissement stable ou la base fixe sont situés.

6. Lorsque, en raison des relations spéciales qui existent entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances, compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont payées, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif sans ces relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

Article 13

GAINS EN CAPITAL

1. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers visés à l'article 6 et situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Les gains issus de l'aliénation de biens meubles qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, ou de biens meubles qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un État contractant dispose dans l'autre État contractant pour l'exercice d'une profession indépendante, y compris de tels gains dégagés par l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe, sont imposables dans cet autre État.

3. Les gains issus de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités en trafic international, de bateaux servant à la navigation intérieure ou de biens meubles affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux, ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

4. Les gains issus de l'aliénation d'actions en capital d'une société ou d'un intérêt dans une société de personnes, fiducie ou masse successorale, dont les biens consistent à titre principal, directement ou indirectement, en biens im-

mobiliers situés dans un État contractant, peuvent être imposés par cet État. En particulier :

a) Aucune disposition du présent paragraphe ne s'applique à une société, société de personnes, fiducie ou masse successorale autre qu'une société, société de personnes, fiducie ou masse successorale s'occupant de gestion de biens immobiliers, dont les biens consistent à titre principal, directement ou indirectement, en biens immobiliers utilisés par lesdites société, société de personnes, fiducie ou masse successorale dans leurs activités industrielles ou commerciales;

b) Aux fins du présent paragraphe, le terme « principalement » appliqué à la propriété de biens immobiliers se rapporte à la valeur de ce bien immobilier supérieure à 50 % de la valeur globale de tous les actifs que possède la société, la société de personnes, la fiducie ou la masse successorale.

5. Les gains provenant de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités en trafic international, de bateaux servant à la navigation intérieure ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux, ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

6. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3, 4 et 5 ne sont imposables que dans l'État contractant dont le cédant est un résident.

Article 14

PROFESSIONS INDÉPENDANTES

1. Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant ne sont imposables que dans cet État; toutefois, ces revenus sont également imposables dans l'autre État contractant dans les cas suivants :

a) Si ce résident dispose de façon habituelle, dans l'autre État contractant, d'une base fixe pour l'exercice de ses activités; en ce cas, seule la fraction des revenus qui est imputable à ladite base fixe est imposable dans l'autre État contractant; ou

b) Si son séjour dans l'autre État contractant s'étend sur une période ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours commençant ou s'achevant pendant l'année fiscale considérée; en ce cas, seule la fraction des revenus qui est tirée des activités exercées dans cet autre État est imposable dans cet autre État.

2. L'expression « profession indépendante » se rapporte notamment aux activités indépendantes d'ordre scientifique, littéraire, artistique, éducatif ou pédagogique, ainsi qu'aux activités indépendantes des médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes et comptables.

Article 15

PROFESSIONS DÉPENDANTES

1. Sous réserve des dispositions des articles 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si :

- *a*) Le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours d'une période de douze mois commençant ou s'achevant pendant l'année fiscale considérée;
- *b*) Les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre État;
- *c*) La charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre État.

3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont imposables dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

Article 16

TANTIÈMES ET RÉMUNÉRATIONS DU PERSONNEL DE DIRECTION DE HAUT NIVEAU

1. Les tantièmes, jetons de présence et autre rémunération qu'un résident d'un État contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration d'une société qui est résidente de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Les traitements, salaires et autres rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit en sa qualité de dirigeant occupant un poste de direction de haut niveau dans une société qui est résidente de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

Article 17

ARTISTES DU SPECTACLE ET ATHLÈTES

1. Nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle — artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision ou musicien — ou en tant qu'athlète sont imposables dans cet autre État.

2. Lorsque les revenus d'activités qu'un (une) artiste du spectacle ou un (une) athlète exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste du spectacle ou à l'athlète lui-même (elle-même) mais à une autre personne, ces revenus sont, nonobstant les dispositions des articles 7, 14 et 15, imposables dans l'État contractant où les activités de l'artiste du spectacle ou de l'athlète sont exercées.

Article 18

PENSIONS ET PRESTATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE

Article 18 (variante A)

1. Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres émoluments de cette nature versés à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur ne sont imposables que dans cet État.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions payées et autres versements effectués au titre d'une caisse publique qui fait partie du régime de sécurité sociale d'un État contractant ou de l'une de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales ne sont imposables que dans cet État.

Article 18 (variante B)

1. Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres émoluments de cette nature versés à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur sont imposables dans cet État.

2. Toutefois, ces pensions et autres émoluments de cette nature sont également imposables dans l'autre État contractant si le versement est fait par un résident de cet État ou un établissement stable situé dans cet État.

3. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, les pensions payées et autres versements effectués au titre d'une caisse publique qui fait partie du régime de sécurité sociale d'un État contractant ou de l'une de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales ne sont imposables que dans cet État.

Article 19

FONCTION PUBLIQUE

1. *a*) Les traitements, salaires et autres rémunérations analogues, autres que les pensions, payés par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales à une personne physique, au titre de services fournis à cet État ou à cette subdivision ou collectivité, ne sont imposables que dans cet État;

b) Toutefois, ces traitements, salaires et autres rémunérations analogues sont imposables uniquement dans l'autre État contractant si les services sont exécutés dans cet État et si la personne physique qui est résidente de cet État :

i) Possède la nationalité de cet État;

ii) N'est pas devenue résidente de cet État à seule fin d'exécuter les services en question.

2. *a*) Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions et autres rémunérations de nature analogue payées par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique au titre de services fournis à cet État ou à cette subdivision ou collectivité, ne sont imposables que dans cet État;

b) Toutefois, ces pensions et autres rémunérations de nature analogue ne sont imposables que dans l'autre État contractant si la personne physique est résidente de cet État et en possède la nationalité.

3. Les dispositions des articles 15, 16 et 18 s'appliquent aux rémunérations et pensions payées au titre de services fournis dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale exercée par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

Article 20

ÉTUDIANTS

Les sommes qu'un étudiant, stagiaire ou apprenti, qui est ou qui était immédiatement avant d'aller vivre dans un État contractant un résident de l'autre État contractant et qui séjourne dans le premier État à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation, reçoit pour couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation ne sont pas imposables dans cet État, à condition qu'elles proviennent de sources situées en dehors de cet État.

Article 21

AUTRES REVENUS

1. Les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention ne sont imposables que dans cet État.

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas aux revenus autres que les revenus provenant de biens immobiliers, tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, lorsque le bénéficiaire de tels revenus, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des revenus s'y rattache effectivement. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables.

3. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention et qui proviennent de l'autre État contractant sont également imposables dans cet autre État.

Chapitre IV

IMPOSITION DE LA FORTUNE

Article 22

FORTUNE

1. La fortune constituée par des biens immobiliers visés à l'article 6, que possède un résident d'un État contractant et qui sont situés dans l'autre État contractant, est imposable dans cet autre État.

2. La fortune constituée par des biens meubles qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, ou par des biens meubles qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un État contractant dispose dans l'autre État contractant pour l'exercice d'une profession indépendante, est imposable dans cet autre État.

3. La fortune constituée par des navires et des aéronefs exploités en trafic international, par des bateaux servant à la navigation intérieure ainsi que par des biens meubles affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux, n'est imposable que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

[4. Tous les autres éléments de la fortune d'un résident d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État.]

(La question de l'imposition de tous les autres éléments de la fortune d'un résident d'un État contractant est à traiter dans le cadre de négociations bilatérales. Si les parties à la négociation décidaient d'inclure dans la convention un article relatif à l'imposition de la fortune, il leur appartiendrait de déterminer s'il convient d'utiliser le libellé du paragraphe 4 figurant ci-dessus ou un texte qui réserve l'imposition à l'État dans lequel la fortune est située.)

Chapitre V

MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

Article 23 A

MÉTHODE DE L'EXEMPTION

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État exempte de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3.

2. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des éléments de revenu qui, conformément aux dispositions des articles 10, 11 et 12, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus perçus dans cet autre État.

3. Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la présente Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.

Article 23 B

MÉTHODE DE L'IMPUTATION

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État devrait accorder, pour l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État et, pour l'impôt qu'il perçoit sur la fortune de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur la fortune payé dans cet autre État. Dans l'un ou l'autre cas, cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculé avant déduction, correspondant selon le cas aux revenus ou à la fortune imposables dans cet autre État.

2. Lorsque, conformément à toute disposition de la présente Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés d'impôt.

Chapitre VI

DISPOSITIONS SPÉCIALES

Article 24

NON-DISCRIMINATION

1. Les ressortissants d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation correspondante, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les ressortissants de cet autre État qui se trouvent dans la même situation. La présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article premier, aux personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants.

2. Les apatrides qui sont des résidents d'un État contractant ne sont soumis dans l'un ou l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation correspondante qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les ressortissants de l'État concerné qui se trouvent dans la même situation.

3. L'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant n'est pas établie dans cet autre État d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre État qui exercent la même activité. La présente disposition ne peut être interprétée comme obligeant un État contractant à accorder aux résidents de l'autre État contractant les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents.

4. À moins que les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe 6 de l'article 12 ne soient applicables, les intérêts, redevances et autres montants payés par une entreprise d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont déductibles pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier État. De même, les dettes d'une entreprise d'un État contractant envers un résident de l'autre État contractant sont déductibles pour la détermination de la fortune imposable de cette entreprise, dans les mêmes conditions que si elles avaient été contractées envers un résident du premier État.

5. Les entreprises d'un État contractant dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant, ne sont soumises dans le premier État à aucune imposition ou obligation correspondante, qui est autre ou plus lourde

que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les autres entreprises similaires du premier État.

6. Les dispositions du présent article s'appliquent, nonobstant les dispositions de l'article 2, aux impôts de toute nature ou dénomination.

Article 25

PROCÉDURE AMIABLE

Article 25 (variante A)

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est résidente ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'État contractant dont elle possède la nationalité. Le cas doit être soumis dans un délai de trois ans à partir de la première notification des mesures qui entraînent une imposition non conforme aux dispositions de la convention.

2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la présente Convention. Tout accord conclu est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants.

3. Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer les doubles impositions dans les cas non prévus par la convention.

4. Les autorités compétentes des États contractants peuvent communiquer directement entre elles, notamment par l'intermédiaire d'une commission mixte constituée d'elles-mêmes ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord au sens des paragraphes précédents. Les autorités compétentes peuvent, par voie de consultations, instaurer des procédures, des conditions, des méthodes et des techniques bilatérales appropriées pour mettre en œuvre la procédure amiable prévue dans le présent article.

Article 25 (variante B)

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'État contractant dont elle possède la nationalité. Le cas doit être soumis dans un délai de trois ans à partir de la première notification des mesures qui entraînent une imposition non conforme aux dispositions de la convention.

2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la présente Convention. L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants.

3. Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer les doubles impositions dans les cas non prévus par la convention.

4. Les autorités compétentes des États contractants peuvent communiquer directement entre elles, notamment par l'intermédiaire d'une commission mixte constituée d'elles-mêmes ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord au sens des paragraphes précédents. Les autorités compétentes instituent, par voie de consultations, des procédures, des conditions, des méthodes et des techniques bilatérales appropriées pour mettre en œuvre la procédure amiable prévue dans le présent article.

5. Lorsque,

a) En vertu du paragraphe 1, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention; et que

b) Les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas conformément au paragraphe 2 dans un délai de trois ans à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant, les questions non résolues soulevées par ce cas sont soumises à arbitrage si l'une ou l'autre autorité compétente le demande. La personne qui a soumis le cas est notifiée

de la demande. Ces questions non résolues ne sont pas toutefois soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des deux États. La décision arbitrale lie les deux États et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces États, à moins que les deux autorités compétentes ne conviennent d'une solution différente dans un délai de six mois après que la décision leur a été communiquée ou sauf si une personne directement touchée par le cas refuse d'accepter l'accord mutuel donnant acte à la décision arbitrale. Les autorités compétentes des États contractants décident d'un commun accord du mode d'application du présent paragraphe.

Article 26

ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention, en particulier afin de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale dans le cas de ces impôts. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles premier et 2.

2. Les renseignements reçus par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État, et ils ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins, mais peuvent faire état de ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

a) De prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant;

b) De fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant;

c) De fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément au présent article, l'autre État contractant utilise ses mesures de collecte de renseignements pour obtenir les renseignements demandés quand bien même cet autre État contractant n'aurait pas besoin de ces renseignements à ses propres fins fiscales. L'obligation contenue dans la phrase précédente est subordonnée aux limitations du paragraphe 3, mais en aucun cas ces limitations ne doivent être interprétées comme autorisant un État contractant à refuser de fournir des renseignements pour la seule raison qu'il ne détient aucun intérêt national dans de tels renseignements.

5. Les dispositions du paragraphe 3 ne doivent en aucun cas être interprétées comme autorisant un État contractant à refuser de fournir des renseignements pour la seule raison que les renseignements sont tenus par une banque, une autre institution financière, un mandataire ou une personne agissant en qualité d'agent ou à titre fiduciaire ou parce que cela concerne les intérêts fonciers d'une personne.

6. Les autorités compétentes instituent, par voie de consultations, des méthodes et techniques appropriées pour les questions faisant l'objet d'échanges de renseignements en vertu du paragraphe 1.

Article 27

ASSISTANCE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT DES IMPÔTS[9]

1. Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par les articles 1 et 2. Les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article.

2. L'expression « créance fiscale » utilisée dans le présent article désigne une somme due au titre des impôts visés par la convention ainsi que les intérêts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants,

[9] Dans certains pays, la législation, les orientations politiques ou des considérations administratives peuvent ne pas permettre ou justifier le type d'assistance envisagé aux termes de cet article ou peuvent demander que ce type d'assistance soit limité, par exemple, aux pays qui ont des systèmes fiscaux ou des administrations fiscales semblables ou quant aux impôts visés. Pour cette raison, l'article ne devrait être ajouté à la convention que lorsque chaque État conclut que, compte tenu des facteurs décrits au paragraphe 1 des commentaires sur cet article, ils peuvent convenir de fournir une assistance en matière de collecte des impôts levés par l'autre État.

de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention ou à tout autre instrument auquel les États contractants sont parties, ainsi que les intérêts, pénalités administratives et coûts de recouvrement ou de conservation afférents à ce montant.

3. Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant qui est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à cette date, ne peut, en vertu de ces lois, empêcher son recouvrement, cette créance fiscale est, à la demande des autorités compétentes de cet État, acceptée en vue de son recouvrement par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cette créance fiscale est recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État.

4. Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant est une créance à l'égard de laquelle cet État peut, en vertu de sa législation, prendre des mesures conservatoires pour assurer son recouvrement, cette créance doit, à la demande des autorités compétentes de cet État, être acceptée aux fins d'adoption de mesures conservatoires par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cet autre État doit prendre des mesures conservatoires à l'égard de cette créance fiscale conformément aux dispositions de sa législation comme s'il s'agissait d'une créance fiscale de cet autre État même si, au moment où ces mesures sont appliquées, la créance fiscale n'est pas recouvrable dans le premier État ou est due par une personne qui a le droit d'empêcher son recouvrement.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 3 et 4, les délais de prescription et la priorité applicables, en vertu de la législation d'un État contractant, à une créance fiscale en raison de sa nature en tant que telle ne s'appliquent pas à une créance fiscale acceptée par cet État aux fins du paragraphe 3 ou 4. En outre, une créance fiscale acceptée par un État contractant aux fins du paragraphe 3 ou 4 ne peut se voir appliquer aucune priorité dans cet État en vertu de la législation de l'autre État contractant.

6. Les procédures concernant l'existence, la validité ou le montant d'une créance fiscale d'un État contractant ne sont pas soumises aux tribunaux ou organismes administratifs de l'autre État contractant.

7. Quand à tout moment après qu'une demande a été formulée par un État contractant en vertu des paragraphes 3 ou 4 et avant que l'autre État ait recouvré et transmis le montant de la créance fiscale en question au premier État, cette créance fiscale cesse d'être :

a) Dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 3, une créance fiscale du premier État qui est recouvrable en vertu des lois

de cet État et est due par une personne qui, à ce moment, ne peut, en vertu des lois de cet État, empêcher son recouvrement; ou

b) Dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 4, une créance fiscale du premier État à l'égard de laquelle cet État peut, en vertu de sa législation, prendre des mesures conservatoires pour assurer son recouvrement, les autorités compétentes du premier État notifient promptement ce fait aux autorités compétentes de l'autre État et le premier État, au choix de l'autre État, suspend ou retire sa demande.

8. Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

a) De prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant;

b) De prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public;

c) De prêter assistance si l'autre État contractant n'a pas pris toutes les mesures raisonnables de recouvrement ou de conservation, selon le cas, qui sont disponibles en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative;

d) De prêter assistance dans les cas où la charge administrative qui en résulte pour cet État est nettement disproportionnée par rapport aux avantages que peut en tirer l'autre État contractant.

Article 28

MEMBRES DE MISSIONS DIPLOMATIQUES ET DE POSTES CONSULAIRES

Rien dans la présente Convention ne porte atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les agents diplomatiques ou les fonctionnaires consulaires en vertu soit des règles générales du droit des gens, soit des dispositions d'accords particuliers.

Chapitre VII

DISPOSITIONS FINALES

Article 29

ENTRÉE EN VIGUEUR

1. La présente Convention sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés à __________________________ aussitôt que possible.

2. La Convention entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification et ses dispositions seront applicables :

   a) (Dans l'État A) : ....

   b) (Dans l'État B) : ....

Article 30

DÉNONCIATION

La présente Convention demeure en vigueur tant qu'elle n'a pas été dénoncée par un État contractant. Chaque État contractant peut la dénoncer par voie diplomatique avec préavis minimal de six mois avant la fin de chaque année civile postérieure à l'année ______. Dans ce cas, la convention cesse d'être applicable :

   a) (Dans l'État A) : ....

   b) (Dans l'État B) : ....

CLAUSE TERMINALE

NOTE : Les dispositions relatives à l'entrée en vigueur et à la dénonciation ainsi que la clause terminale concernant la signature de la convention seront rédigées conformément aux procédures constitutionnelles des deux États contractants.

Seconde partie

Commentaires sur les articles du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement

Commentaires sur le chapitre premier

Champ d'application de la convention

Article premier

PERSONNES VISÉES

A. Considérations générales

1. L'article premier du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE.

2. Le titre de l'article premier a été changé en 1999 dans la version anglaise (sans changement en français). Le titre de « Personnes visées » traduit correctement le champ d'application de la convention.

3. Comme le Modèle de convention de l'OCDE, le Modèle de convention des Nations Unies est applicable aux « résidents d'un État contractant ou des deux États contractants ». Le champ d'application des premières conventions était plus restreint en ce sens que les personnes visées étaient les « ressortissants » des États contractants. Toutefois, la portée de certaines d'entre elles s'étendait aux « contribuables » des États contractants, c'est-à-dire aux personnes qui, bien que ne résidant pas dans l'un ou l'autre État, étaient cependant soumises à l'impôt sur une partie de leurs revenus ou de leur fortune dans chacun d'eux. Certains articles comportent des exceptions à cette règle, par exemple les articles 24 (par. 1), 25 (par. 1) et 26 (par. 1).

4. Le Modèle de convention des Nations Unies ne contient pas de dispositions spéciales au sujet des « sociétés de personnes ». Aussi les États contractants conservent-ils la faculté d'examiner les problèmes concernant les sociétés de personnes dans le cadre de négociations bilatérales et de se mettre d'accord sur les dispositions spéciales qu'ils pourraient juger nécessaires et appropriées. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a adopté, en 1999, le rapport du Groupe d'étude intitulé « L'application du Modèle de convention de l'OCDE aux sociétés de personnes ». Ce rapport traite de l'application, aux sociétés de personnes, du Modèle de convention de l'OCDE et, indirectement, des conventions fiscales bilatérales basées sur ce modèle. Le Comité reconnaît que nombre de principes dont il est question dans le rapport peuvent être également applicables *mutatis mutandis* à d'autres entités non constituées en sociétés. Les « sociétés de personnes » s'entendent dans ce rapport des entités considérées comme telles en droit civil ou en droit commercial, mais non en droit fiscal. Les larges divergences de vues entre pays membres de l'OCDE tiennent aux différences entre les régimes appliqués aux sociétés de personnes par leur législation interne. Certains pays de l'OCDE traitent les sociétés de

personnes comme des unités imposables tandis que d'autres ne les imposent pas en tant que telles et n'imposent que les différents partenaires sur leur part des revenus de la société. Il existe des différences analogues de régime fiscal dans les pays en développement.

5. Il est important de savoir si une société de personnes peut invoquer en tant que telles les dispositions de la convention. Si, en vertu des lois d'un État contractant, les sociétés de personnes sont des entités imposables, une société de personnes peut prétendre à être considérée comme étant résidente de l'État contractant conformément au paragraphe 1 de l'article 4 et pouvoir ainsi bénéficier de la convention. Mais si une société de personnes est une société relais, et que seuls les partenaires sont imposés à raison des bénéfices de la société, on peut alors refuser à la société de personnes elle-même l'application de la convention, du moins si celle-ci ne contient pas de règle spéciale de sens contraire.

6. L'application de la convention aux partenaires peut aussi dépendre de la législation des États contractants. C'est cette législation qui détermine le traitement que la convention prévoit pour la disposition d'un intérêt dans une société de personnes.

7. Si les États contractants ne traitent pas de la même manière les sociétés de personnes, différentes dispositions de la convention peuvent s'appliquer à une même transaction dans les deux États, avec risque de double imposition, voire de non-imposition, dans les deux États.

Utilisation abusive des traités fiscaux

8. Les dispositions des traités fiscaux sont rédigées en termes généraux et il y a des contribuables qui peuvent être tentés de les appliquer dans un sens technique étroit en vue d'en obtenir des avantages sociaux dans des circonstances dont les États contractants ne prévoyaient pas qu'elles pourraient s'y prêter. Pareille utilisation aussi abusive des traités fiscaux est source de préoccupation pour tous les pays, mais en particulier pour les pays peu à même de parer à d'ingénieuses stratégies d'évasion fiscale.

9. Le Comité estime par conséquent qu'il serait utile d'examiner les diverses manières de s'opposer à ces stratégies et d'en donner des exemples. Examinant cette question, le Comité reconnaît qu'il est important, pour que les traités fiscaux jouent leur rôle, de maintenir un équilibre entre le besoin où est l'administration fiscale de protéger ses recettes fiscales contre un usage abusif des dispositions des traités fiscaux et la nécessité de faire confiance au droit et de protéger les attentes légitimes des contribuables.

1. Manières de prévenir l'utilisation abusive des traités fiscaux

10. Les pays procèdent de diverses manières pour prévenir et combattre l'utilisation abusive des traités fiscaux. Ils le font par exemple par :

— Des dispositions législatives spécifiques anti-abus trouvées dans la législation interne;

— Des dispositions législatives générales anti-abus trouvées dans la législation interne;

— Des doctrines judiciaires qui font partie du droit interne;

— Des règles spécifiques anti-abus trouvées dans des traités fiscaux;

— Des règles générales anti-abus trouvées dans des traités fiscaux;

— L'interprétation des dispositions de traités fiscaux.

11. On examine ci-après ces diverses approches.

Dispositions législatives spécifiques anti-abus trouvées dans la législation interne

12. Les autorités fiscales qui cherchent à combattre une utilisation abusive d'un traité fiscal peuvent commencer par examiner l'application des règles spécifiques que contient à ce sujet leur droit fiscal.

13. Beaucoup de règles internes peuvent s'y prêter. On peut, par exemple, appliquer les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées pour empêcher certains arrangements impliquant l'utilisation, par des résidents, de sociétés de base ou relais qui sont des résidents de pays à traité; les règles relatives aux fonds d'investissement étrangers peuvent empêcher de surseoir ou d'obvier au paiement d'un impôt sur les revenus d'investissement de résidents qui investissent dans des fonds d'investissement étrangers établis dans des pays à traité; on peut appliquer les règles de sous-capitalisation pour n'accorder qu'aux résidents de pays à traité la déduction de paiements d'érosion de l'assiette fiscale; les règles relatives aux prix de transfert peuvent (même si elles ne sont pas conçues au premier chef comme règles anti-abus) empêcher le transfert artificiel de revenus tirés d'une entreprise résidente à une entreprise qui est résidente d'un pays à traité; les règles relatives à l'assujettissement à l'impôt de sortie ou de départ peuvent empêcher d'échapper à l'imposition sur les gains en capital au moyen d'un changement de résidence avant la réalisation d'un gain en capital non couvert par le traité et les règles de dépouillement des dividendes peuvent empêcher d'échapper à l'impôt payable à la source sur dividendes d'origine locale au moyen de transactions conçues pour transformer des dividendes en gains en capital couverts par le traité.

14. Il est un problème que soulève communément l'application de beaucoup de ces règles et autres règles spécifiques de lutte contre une utilisation abusive d'un traité fiscal à des arrangements impliquant l'utilisation de traités fiscaux, à savoir la possibilité de contradictions avec les dispositions de ces traités. Lorsque deux États contractants font une appréciation différente du point de savoir si une règle spécifique relative à la lutte contre l'usage abusif d'un traité fiscal que l'on trouve dans le droit interne de l'un de ces États contredit les dispositions de leur traité fiscal, la procédure amiable offre un moyen de résoudre le problème compte tenu des principes suivants.

15. Généralement, quand l'application de dispositions du droit interne et des dispositions de traités fiscaux donne des résultats discordants, celles des traités fiscaux sont réputées prévaloir. Cela est une conséquence logique du principe *pacta sunt servanda* inscrit dans l'article 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités de 1969[10]. De sorte que, si l'application de ces règles avait pour effet d'accroître l'assujettissement d'un contribuable à l'impôt au-delà de ce qu'autorise un traité fiscal, cela se heurterait aux dispositions du traité et ces dispositions prévaudraient sur le droit international public.

16. Comme on l'explique plus bas, toutefois, on évitera souvent ces contradictions et chaque cas est à analyser au vu des circonstances qui lui sont propres.

17. Tout d'abord, un traité peut permettre l'application de certains types de règles spécifiques de droit interne concernant la lutte contre l'usage abusif des traités. Par exemple, l'article 9 de la Convention autorise l'application de règles internes relatives aux prix de transfert dans les circonstances définies dans cet article. De plus, beaucoup de traités comprennent des dispositions spécifiques précisant qu'il n'y a pas contradiction (ou, même s'il y a contradiction, permettant l'application des règles de droit interne) dans le cas, par exemple, des règles de sous-capitalisation, des règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées ou des règles concernant la taxe de départ ou, plus généralement, des règles de droit interne visant à prévenir l'évasion fiscale.

18. Ensuite, beaucoup de dispositions de traité fiscal dépendent de l'application du droit interne. Cela concerne, par exemple, la détermination de la résidence d'une personne, de ce qui est biens immobiliers et le point de savoir quand le revenu tiré des droits d'une entreprise pourrait être traité comme dividende. Plus généralement, le paragraphe 2 de l'article 3 rend pertinentes les règles nationales à la détermination du sens de termes qui ne sont pas définis dans le traité. Dans de nombreux cas, par conséquent, l'application de règles internes concernant la lutte contre l'usage abusif des traités aura des

---

[10] Nations Unies, *Recueil des Traités,* vol. 1155, p. 331.

incidences sur la manière dont les dispositions des traités sont appliquées plus qu'elle n'engendrera des résultats antagoniques.

19. Enfin, l'application des dispositions d'un traité fiscal dans un cas qui implique un abus de ces dispositions pourra être refusée au nom d'une interprétation pertinente du traité. Dans un tel cas, il n'y aura pas contradiction avec les dispositions du traité si le refus des avantages sociaux du traité tient à la fois à l'interprétation du traité et aux règles spécifiques du droit interne concernant la lutte contre l'usage abusif des traités. Ces règles, toutefois, sont souvent rédigées par référence à des faits objectifs, comme l'existence d'un certain niveau de participation ou d'un certain ratio d'endettement. Cela facilite certes beaucoup leur application, mais le résultat en sera parfois l'application à des transactions qui ne constituent pas des abus. Dans ces cas-là, évidemment, une interprétation pertinente des dispositions du traité qui ne ferait que passer outre à des transactions abusives ne permettra pas l'application des règles de droit interne si elles sont en contradiction avec les dispositions du traité.

Dispositions législatives générales anti-abus trouvées dans la législation interne

20. Certains pays ont inclus dans leur législation interne une règle anti-abus d'application générale qui vise à s'opposer à des dispositifs abusifs insuffisamment contrés par des règles spécifiques ou des doctrines judiciaires.

21. Comme c'est le cas pour les dispositions législatives spécifiques trouvées dans la législation interne, la principale question que pose l'application de ces dispositions générales anti-abus tient à la possibilité de contradictions avec les dispositions du traité. Dans la mesure où l'application de ces règles générales se borne aux cas d'abus, toutefois, de telles contradictions ne devraient pas se produire. Telle est la conclusion générale de l'OCDE, dont il est fait état dans les paragraphes 22 et 22.1 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE et à laquelle le Comité souscrit.

> 22. D'autres formes d'usage abusif des conventions fiscales (par exemple l'utilisation d'une société écran) ainsi que les moyens qui pourraient être utilisés à cet égard telles que les règles faisant primer le fond sur la forme, les règles de « substance économique » et les dispositions générales anti-abus ont également été analysés, notamment pour savoir si ces règles et dispositions sont contraires aux conventions fiscales [...].
>
> 22.1 Ces règles se rattachent aux dispositions fondamentales de la législation nationale qui déterminent les faits générateurs de l'impôt; ces règles ne sont pas couvertes par les conventions fiscales qui ne les affectent donc pas. En conséquence, de façon générale et compte tenu du paragraphe 9.5, il n'y aura pas de conflit. [...]

22. Ayant conclu que l'approche consistant à se fonder sur ces règles anti-abus n'est pas, d'une manière générale, en contradiction avec les traités, l'OCDE a pu en conclure que « [...] les États n'ont pas à accorder les avantages d'une convention de double imposition lorsqu'ont été conclus des arrangements qui constituent un abus des dispositions de la convention[11] ».

23. Cette conclusion conduit logiquement à la question de savoir ce qu'est un abus de traité fiscal. L'OCDE n'a pas tenté de donner une réponse exhaustive à cette question, ce qui eût été difficile vu les différences d'approche entre pays membres. Elle n'en a pas moins dessiné la grande orientation ci-après, dite « principe directeur[12] » :

> Il est un principe directeur selon lequel on ne devrait pas consentir les avantages d'une convention de double imposition lorsqu'une importante raison de conclure certains arrangements ou transactions était de s'assurer une position fiscale plus favorable et que l'obtention de conditions plus favorables dans ces circonstances est contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes.

24. Les membres du Comité souscrivent à ce principe. Ils ont considéré que cette appréciation de ce qui constitue un abus des dispositions des traités poursuit un but important, car elle tente d'équilibrer le besoin d'empêcher tout traitement abusif des traités et la nécessité de veiller à ce que les pays respectent leurs obligations conventionnelles et donnent au contribuable la certitude que le droit le protège. Il est clair que les pays ne devraient pas pouvoir échapper à leurs obligations conventionnelles uniquement en faisant valoir que des transactions légitimes sont abusives, et que des règles fiscales nationales qui affectent ces transactions selon des manières qui sont contraires aux dispositions conventionnelles constituent des règles anti-abus.

25. Conformément au principe directeur présenté plus haut, deux éléments doivent donc être présents pour que certains montages ou transactions puissent être considérés comme constituant un abus des dispositions d'un traité fiscal :

- — Une raison importante de conclure ces transactions ou montages était de s'assurer une position fiscale plus favorable; et
- — L'obtention d'un traitement plus favorable est contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes.

[11] Paragraphe 9.4 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE.

[12] Paragraphe 9.5 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE.

26. On trouvera souvent ces deux éléments, explicitement ou implicitement, dans les règles générales et les doctrines établies dans certains pays pour lutter contre l'évasion fiscale.

27. Afin de minimiser l'incertitude que peut provoquer l'application de cette approche, il est important que ce principe directeur soit appliqué sur la base de constatations objectives de faits et non pas uniquement sur l'intention présumée des parties. Ainsi, la réponse à la question de savoir si un objectif principal de la conclusion de transactions ou de montages était d'obtenir des avantages fiscaux devrait être fondée sur une évaluation objective tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents si, sans ces avantages fiscaux, un contribuable raisonnable serait entré dans les mêmes transactions ou montages.

Doctrines judiciaires qui font partie du droit interne

28. Pour déterminer la manière dont le droit fiscal interne s'applique aux transactions d'évasion fiscale, les tribunaux de beaucoup de pays se sont dotés de différentes doctrines judiciaires qui ont pour effet d'empêcher un traitement abusif du droit interne : but de l'entreprise, primauté du fond sur la forme, substance économique, transaction par étapes, abus du droit et *fraus legis,* etc. Les conditions particulières à l'application de ces doctrines judiciaires varient souvent d'un pays à l'autre et évoluent avec le temps et les perfectionnements ou changements que leur apportent des décisions judiciaires ultérieures.

29. Ces doctrines sont pour l'essentiel des vues exprimées par les tribunaux concernant la manière dont la législation fiscale devrait être interprétée et devenir ainsi partie du droit fiscal interne.

30. Si l'interprétation des traités fiscaux obéit à des règles générales qui ont été codifiées dans les articles 31 à 33 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, rien n'empêche d'appliquer des approches judiciaires semblables à l'interprétation des dispositions particulières des traités fiscaux. Si, par exemple, les tribunaux d'un pays ont décidé que, en matière d'interprétation du droit, les dispositions fiscales du pays devraient s'appliquer sur la base de la substance économique de certaines transactions, rien n'empêche d'adopter une approche semblable concernant l'application des dispositions d'un traité fiscal à des transactions de même nature.

Règles spécifiques anti-abus trouvées dans les traités fiscaux

31. La lutte contre certaines formes d'utilisation abusive des traités peut être affaire de dispositions conventionnelles spécifiques. Il en existe déjà un certain nombre dans le Modèle de convention des Nations Unies; cela comprend,

notamment, la référence à l'agent qui exploite un stock de biens aux fins de livraison (alinéa *b,* paragraphe 5 de l'article 5), la notion de « bénéficiaire effectif » (dans les articles 10, 11 et 12), la règle « relations spéciales » applicable aux intérêts et redevances (paragraphe 6 de l'article 11 et paragraphe 6 de l'article 12) et la règle de l'aliénation des actions en capital de sociétés de biens immobiliers (paragraphe 4 de l'article 13). Un autre exemple d'une disposition concernant le traitement abusif des traités serait la version modifiée de la règle de force d'attraction limitée du paragraphe 1 de l'article 7 que l'on trouve dans certains traités fiscaux et qui ne s'applique qu'aux cas d'évasion fiscale.

32. Manifestement, ces règles spécifiques de lutte contre une utilisation abusive des traités donnent au contribuable davantage de certitude que des règles générales ou des doctrines au sens large, ce qui est reconnu au paragraphe 9.6 des commentaires de l'OCDE sur l'article premier, lequel explique que ces règles peuvent utilement compléter les règles ou approches judiciaires générales de lutte contre l'évasion fiscale[13].

33. Il ne faudrait pas toutefois sous-estimer le risque que l'on court à trop compter sur des règles spécifiques concernant la lutte contre un traitement abusif des traités face aux stratagèmes d'évasion fiscale. Tout d'abord, les règles spécifiques anti-abus sont souvent rédigées une fois qu'un stratagème d'évasion fiscale a été constaté. Ensuite, l'inclusion d'une disposition spécifique anti-abus dans un traité peut rendre plus difficile l'application de règles générales ou doctrines anti-abus à d'autres formes de traitement abusif des traités. Ajouter des règles spécifiques anti-abus à un traité fiscal pourrait à tort être interprété comme laissant entendre qu'une stratégie inacceptable d'évasion fiscale ressemblant, mais à quelques différences près, à une stratégie visée par une règle spécifique anti-abus comprise dans le traité est autorisée et échappe au champ d'application des règles générales anti-abus. Enfin, pour parer à des stratégies complexes d'évasion fiscale, des règles complexes pourront être nécessaires. Cela est en particulier le cas lorsque ces règles cherchent à aborder le problème par l'application de critères laissant peu de place à l'interprétation plutôt que par des critères plus souples comme les objectifs d'une transaction ou d'un stratagème. Pour ces raisons, si l'inclusion de règles spécifiques anti-abus dans les traités fiscaux est l'approche qui se prête le mieux à

[13] « L'application éventuelle de dispositions générales anti-abus ne signifie pas qu'il n'y ait pas lieu d'inclure, dans les conventions fiscales, des dispositions spécifiques visant à prévenir des formes particulières d'évasion fiscale. Lorsque des techniques spécifiques d'évasion fiscale ont été constatées ou lorsque l'utilisation de ces techniques pose particulièrement problème, il y aura souvent intérêt à ajouter à la convention des dispositions directement ciblées sur la stratégie d'évasion en cause [...]. »

certaines situations, elle ne peut pas en elle-même offrir de solution complète aux abus.

Règles générales anti-abus trouvées dans les traités fiscaux

34. Il y a quelques exemples de dispositions fiscales que l'on peut considérer comme règles générales anti-abus. On en trouve une au paragraphe 2 de l'article 25 du traité entre Israël et le Brésil signé en 2002 :

> Une instance compétente d'un État contractant peut refuser les avantages de la présente Convention à toute personne, ou concernant toute transaction, si, à son avis, l'attribution de ces avantages constituerait une interprétation abusive de la convention quant à son objet. L'instance compétente de l'État contractant concerné notifiera l'instance compétente de l'autre État contractant de l'application de cette disposition.

35. Il est arrivé que certains pays se contentent de confirmer qu'on n'a pas empêché les États contractants de refuser les avantages des dispositions d'un traité dans les cas d'utilisation abusive. Dans ces cas, on ne saurait toutefois dire que le pouvoir de refuser les avantages d'un traité provient de la disposition elle-même. On trouve un exemple de ce type de disposition au paragraphe 6 de l'article 29 du traité germano-canadien signé en 2001 :

> Rien dans le présent accord ne doit être interprété comme empêchant un État contractant de refuser d'accorder les avantages relatifs à l'accord lorsqu'on peut raisonnablement conclure qu'en agissant autrement on enfreindrait les dispositions de l'accord ou les lois internes de cet État.

36. Un pays qui doute que son droit interne et son interprétation des traités fiscaux lui permettent de parer efficacement aux utilisations abusives de ses traités fiscaux pourrait, naturellement, envisager d'y inclure une règle anti-abus. Le principe directeur mentionné plus haut pourrait former l'assise d'une telle règle, laquelle pourrait alors être rédigée dans le sens suivant :

> Il n'est pas possible de bénéficier des avantages prévus par la présente Convention lorsque l'on peut raisonnablement considérer qu'un objectif principal de la conclusion de transactions ou de montages a été de bénéficier de ces avantages et que le bénéfice des avantages dans ces circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention.

Examinant pareille disposition, certains pays pourront préférer remplacer l'expression « un objectif principal » par l'expression « l'objectif principal » pour qu'il soit clair que la disposition ne doit s'appliquer qu'à des transactions qui répondent, sans aucun doute possible, à des motivations fiscales. D'autres pays, en revanche, pourront considérer, compte tenu de leur expérience touchant de semblables règles générales anti-abus trouvées dans le droit interne,

que des mots comme « l'objectif principal » imposeraient un seuil d'un niveau irréaliste obligeant l'administration fiscale à établir que le bénéfice d'avantages fiscaux est objectivement plus important que la conjonction de tous les autres buts avancés, ce qui risquerait de rendre la disposition sans effet. Un État qui désire inclure une règle générale anti-abus dans ses traités devra donc adapter le libellé à la situation qui lui est propre, en particulier concernant l'approche que ses tribunaux ont adoptée en matière d'évasion fiscale.

37. De nombreux pays, toutefois, jugeront qu'inclure pareille disposition dans leurs traités pourrait être interprété comme une reconnaissance implicite du fait qu'ils ne peuvent pas, hormis par une telle disposition, utiliser d'autres approches pour contrer des utilisations abusives des traités fiscaux. Cela poserait particulièrement problème aux pays qui ont déjà conclu un grand nombre de traités qui ne comportent pas une telle disposition. Pour cette raison, l'emploi d'une telle disposition sera probablement envisagé principalement par des pays qui ont eu du mal à combattre les utilisations abusives des traités fiscaux selon d'autres approches.

Interprétation des dispositions des traités fiscaux

38. Une autre approche qui a été utilisée pour combattre les utilisations abusives des traités a été de considérer qu'il peut y avoir des interprétations abusives du traité lui-même et de négliger les transactions abusives au regard d'une interprétation correcte des dispositions conventionnelles qui tient compte de leur contexte, de l'objet du traité ainsi que de l'obligation d'interpréter ces dispositions de bonne foi[14]. Comme on l'a déjà noté, un certain nombre de pays utilisent depuis longtemps un processus d'interprétation juridique pour combattre une utilisation abusive de leurs lois fiscales et il paraît tout à fait approprié d'interpréter de même les dispositions des traités fiscaux afin d'en combattre l'utilisation abusive. Comme il est dit au paragraphe 9.3 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE :

> D'autres États préfèrent considérer certains abus comme des abus de la convention elle-même, par opposition aux abus de la législation nationale. Ces États, toutefois, considèrent dès lors qu'une interprétation correcte des conventions fiscales les autorise à ne pas tenir compte des transactions abusives, comme celles qui sont conclues en vue de tirer des avantages non prévus des dispositions de ces conventions. Cette interprétation découle de l'objet et du but des conventions fiscales ainsi que de l'obligation de les interpréter de bonne foi (voir l'article 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités).

[14] Comme le prescrit l'article 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités.

39. Les paragraphes 23 à 27 ci-dessus donnent des indications concernant ce qui doit être considéré comme utilisation abusive d'un traité fiscal. Ces indications serviraient manifestement les buts de l'application de cette approche.

2. Exemples d'utilisation abusive des traités fiscaux

40. Les paragraphes suivants illustrent l'application des approches décrites ci-dessus dans divers cas concernant l'utilisation abusive de dispositions de traités fiscaux (ces exemples ne prétendent toutefois pas préjuger du traitement juridique de ces transactions dans le droit interne ou en vertu de certains traités).

Double résidence et transfert de résidence

41. Il y a eu des cas où des contribuables ont changé de résidence fiscale principalement dans le but de bénéficier de traités fiscaux. En voici des exemples :

— *Exemple 1 :* M. X est un résident d'un État A dans lequel il s'est constitué d'importants droits à pension. En vertu du traité qui existe entre l'État A et l'État B, les pensions et autres émoluments de même nature ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. Juste avant de prendre sa retraite, M. X passe deux ans dans l'État B et en devient résident en vertu du droit interne de ce pays. M. X prend soin d'utiliser les dispositions du paragraphe 2 de l'article 4 pour s'assurer qu'il est résident de ce pays aux fins du traité. Au cours de cette période, les droits à pension qu'il a acquis lui sont monnayés sous la forme d'une somme forfaitaire, laquelle n'est pas imposable en vertu du droit interne de l'État B. M. X retourne alors dans l'État A.

— *Exemple 2 :* La société X, résidente de l'État A, envisage de vendre des actions de sociétés qui sont aussi résidentes de l'État A. Pareille vente produirait un gain en capital qui serait imposable en vertu du droit interne de l'État A. Préalablement à la vente, la société X s'arrange pour que les réunions de son conseil d'administration aient lieu dans l'État B, pays qui n'impose pas les gains en capital sur les actions des sociétés et pour lequel le lieu où les administrateurs d'une société se réunissent va généralement de pair avec l'élection d'une domiciliation fiscale. La société X prétend qu'elle est devenue résidente de l'État B aux fins du traité fiscal conclu entre les États A et B en application du paragraphe 3 de l'article 4 de ce traité, qui est identique au Modèle de convention des Nations Unies. Elle vend alors des actions et fait valoir que les gains en capital ne sont pas imposables dans l'État A en application du paragraphe 6 de l'article 13 du traité (le paragraphe 5

de cet article ne s'appliquerait pas, la société X ne possédant pas de participation substantielle dans les sociétés en question).

— *Exemple 3 :* Mme X, résidente de l'État A, possède toutes les actions d'une société qui est également résidente de l'État A. La valeur de ces actions a fortement augmenté au fil des ans. Les États A et B imposent, l'un comme l'autre, les gains en capital sur les actions; cependant, le droit interne de l'État B dispose que les résidents qui ne sont pas domiciliés dans cet État ne sont imposés que sur les revenus tirés de source extérieure à l'État dans la mesure où ces revenus y sont en fait rapatriés ou envoyés. Dans la perspective de la vente de ces actions, Mme X va vivre pendant deux ans dans l'État B et y devient résidente, mais non domiciliée. Elle vend alors les actions et fait valoir que le gain en capital ne peut pas être imposé dans l'État A en application du paragraphe 6 de l'article 13 du traité (le traité en question ne contient pas de dispositions semblables au paragraphe 5 du Modèle de convention des Nations Unies).

42. En fonction des faits relatifs à un cas particulier, il pourrait être possible d'avancer qu'un changement de résidence qui vise avant tout à pouvoir bénéficier des avantages d'un traité constitue un abus de traité fiscal. Dans des cas semblables à ces trois exemples, cependant, il serait en général très difficile de trouver des faits montrant que le changement de résidence s'est fait principalement en vue de pouvoir bénéficier des avantages d'un traité, surtout lorsque le contribuable a un foyer stable ou est présent dans un autre État pendant de longues périodes. De nombreux pays ont donc constaté que des règles spécifiques sont la meilleure approche dans ces cas.

43. Certains de ces pays ont choisi comme approche d'inclure dans leurs traités fiscaux des dispositions autorisant un État dont un contribuable était précédemment résident à imposer certains types de revenus, comme des gains en capital réalisés sur une participation significative dans des sociétés ou des paiements sous forme de montant forfaitaire pour droits à pension acquis durant une certaine période postérieure au changement de résidence. On en trouve un exemple au paragraphe 5 de l'article 13 du traité signé en 2002 par les Pays-Bas et la Pologne, lequel est rédigé comme suit :

> Les dispositions du paragraphe 4 n'ont pas d'incidence sur le droit que chaque État contractant a de lever, conformément à sa propre législation, un impôt relatif à l'aliénation d'actions ou droits de jouissance dans une société dont le capital est entièrement ou partiellement réparti en actions et qui est, selon la législation de cet État, résidente de cet État, acquis par une personne physique qui est résidente de l'autre État contractant et qui

a été résidente du premier État pendant les dix dernières années précédant l'aliénation des actions ou droits de jouissance.

44. Les pays ont également traité ces cas en utilisant les dispositions d'une taxe dite « de départ » ou « de sortie », le changement de résidence déclenchant la réalisation de certains types de revenus, comme des gains en capital sur actions. Afin d'éviter une contradiction avec les dispositions d'un traité fiscal, on pourra, sur la base de telles règles internes, considérer que la réalisation des revenus a lieu immédiatement avant le changement de résidence; ces règles internes pourront aussi se conjuguer aux dispositions conventionnelles autorisant cette application.

45. Une interprétation correcte des dispositions des paragraphes 2 et 3 de l'article 4 sera peut-être utile aussi dans le traitement de cas semblables à ces exemples. Des notions comme « centre d'intérêts vitaux » et « siège de direction effective » exigent l'existence d'un rapport étroit entre un contribuable et un pays. Le fait qu'un contribuable dispose d'un foyer dans un pays où il séjourne fréquemment n'est pas assez pour considérer que ce pays est son centre d'intérêts vitaux; de même, le seul fait que le conseil d'administration d'une société tient des réunions dans un pays ne suffit pas pour conclure que c'est là que la société a sa direction effective. De plus, certains pays ont remplacé le paragraphe 3 de l'article 4, qui traite des cas de double résidence de personnes morales sur la base de leur siège de direction effective, par une règle selon laquelle le règlement de la question de double résidence se fait par voie de procédure amiable. On trouve un exemple de ce type de disposition au paragraphe 3 de l'article 4 du traité signé en 2004 par le Mexique et la Russie, disposition libellée comme suit :

> Lorsqu'en raison des dispositions du paragraphe 21 une personne autre qu'une personne physique est résidente des deux États contractants, les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de régler la question et de déterminer le mode d'application de l'accord à cette personne. En l'absence d'un tel accord, on considère que cette personne se situe en dehors du champ d'application du présent accord, sauf pour ce qui concerne l'article « Échange de renseignements ».

46. L'exemple 3 soulève la possibilité d'une évasion fiscale découlant de l'imposition d'envois de fonds. Cette question est traitée au paragraphe 26.1 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE, où il est dit que les pays peuvent, à cet égard, inclure une disposition spécifique anti-abus dans les traités fiscaux qu'ils concluent avec des pays qui autorisent cette forme d'imposition :

> 26.1 Selon la législation interne de certains États, les personnes qui peuvent prétendre au statut de résident mais n'ont pas ce que l'on peut

considérer comme un lien permanent avec l'État (parfois désigné sous l'appellation de domicile) sont imposées uniquement sur les revenus tirés de sources extérieures à l'État pour autant que ces revenus y soient effectivement rapatriés ou envoyés. Ces personnes ne sont pas, de ce fait, soumises au risque de double imposition dans la mesure où les revenus étrangers ne sont pas envoyés dans leur État de résidence et où on peut considérer qu'il n'y a pas lieu de leur consentir le bénéfice de dispositions de la convention relatives à ces revenus. Les États contractants qui conviennent de limiter l'application des dispositions de la convention aux revenus effectivement imposés à ces personnes peuvent le faire en ajoutant à la convention la disposition suivante :

> Lorsqu'en vertu de toute disposition de la présente Convention des revenus générés dans un État contractant sont totalement ou partiellement exonérés d'impôt dans cet État et qu'en vertu de la législation en vigueur dans l'autre État contractant une personne est, concernant lesdits revenus, sujette à l'impôt pour le montant qui en est envoyé ou perçu dans cet autre État et non pour le montant total, alors tout abattement prévu par les dispositions de la présente Convention n'est applicable que pour la part qui en est imposable dans l'autre État contractant.

Dans certains États, l'application de cette disposition pourrait créer des difficultés administratives s'il s'écoulait un assez long temps entre le temps mis pour se constituer des revenus dans un État contractant et le temps de leur imposition dans l'autre État contractant concernant un résident de cet autre État. Les États que préoccupent ces difficultés pourraient soumettre la règle contenue dans la dernière partie de la disposition ci-dessus, selon laquelle les revenus en question pourront bénéficier d'avantages dans le premier État mentionné uniquement s'ils sont imposés dans l'autre État, à la condition que ces revenus soient effectivement imposés dans cet État contractant un certain temps après leur génération dans le premier État mentionné.

Chalandage fiscal

47. Le chalandage fiscal est une forme d'usage abusif des traités fiscaux concernant des arrangements par l'intermédiaire desquels des personnes qui n'ont pas droit aux avantages d'un traité fiscal font appel à d'autres personnes qui y ont droit pour bénéficier indirectement de ces avantages. Par exemple, une société qui est résidente d'un pays à traité agirait comme relais pour transférer des revenus économiquement acquis à une personne qui n'est pas résidente de ce pays pour bénéficier illégalement des avantages prévus par

un traité fiscal. L'entité relais est habituellement une société, mais ce peut être aussi une société de personnes, une fiducie ou une entité analogue habilitée à bénéficier des avantages du traité. Accorder les avantages d'un traité dans ces circonstances serait préjudiciable à l'État de la source du fait qu'ils iraient aussi à des personnes qui n'étaient pas présumées pouvoir en bénéficier.

48. Un dispositif de chalandage fiscal peut prendre la forme d'un relais direct ou d'un relais intermédiaire comme on le montre ci-dessous[15].

49. La société X, résidente de l'État A, reçoit des dividendes, intérêts ou redevances de la société Y, résidente de l'État B. La société X fait valoir qu'en vertu du traité conclu entre les États A et B elle a droit à une exonération totale ou partielle de la retenue à la source nationale que prévoit la législation fiscale de l'État B. La société X est la propriété exclusive d'un résident de l'État tiers C qui n'a pas droit aux avantages du traité conclu entre les États A et B. La société X a été créée en vue de bénéficier des avantages du traité conclu entre les États A et B et c'est à ces fins que les actifs et droits donnant lieu aux dividendes, intérêts ou redevances lui ont été transférés. Le revenu est exempté d'impôt dans l'État A, par exemple dans le cas de dividendes, en vertu d'une exemption de participation prévue par la législation interne de l'État A ou en vertu du traité conclu entre les États A et B. Dans ce cas, la société X constitue un relais direct de son actionnaire qui est un résident de l'État C.

50. La structure de base d'un relais intermédiaire est semblable. Dans ce cas, cependant, le revenu de la société X est pleinement imposable dans l'État A et, afin d'éliminer l'impôt qui serait payable dans ce pays, la société X paie des intérêts, commissions, honoraires et frais déductibles élevés à une seconde société relais apparentée, la société Z, résidente de l'État D. Ces paiements, qui sont déductibles dans l'État A, sont exonérés d'impôt dans l'État D en vertu d'un régime fiscal spécial en vigueur dans cet État[16]. L'actionnaire, qui est un résident de l'État C, cherche par conséquent à pouvoir bénéficier des avantages du traité fiscal conclu entre les États A et B en utilisant la société X comme intermédiaire.

51. Pour répondre à de telles situations, les autorités fiscales ont fait appel aux diverses approches décrites dans les précédentes sections.

52. Par exemple, certains pays ont inclus des règles spécifiques anti-abus dans leur droit interne. On en a un exemple dans les directives des États-Unis en matière de dispositifs financiers. Aux fins de ces directives, un dispositif financier est une série de transactions par lesquelles l'entité qui finance avance

[15] Voir p. R(6)-4, paragraphe 4 du rapport de l'OCDE, « Les conventions de double imposition et l'utilisation de sociétés relais ». Repris dans le volume II de la version intégrale du Modèle de convention de l'OCDE à la page R (6)-1.

[16] Ibid.

des capitaux ou d'autres biens à l'entité financée, étant entendu que l'argent ou autres biens passent par une ou plusieurs entités intermédiaires. Une entité intermédiaire sera considérée comme relais et sa participation au dispositif financier sera négligée par les autorités fiscales dans les conditions suivantes : i) l'impôt est réduit en raison de l'existence d'un intermédiaire; ii) il y a un plan d'évasion fiscale; et iii) il est établi que l'intermédiaire n'aurait pas pris part à la transaction s'il n'avait pas été apparenté à l'entité qui finance. Dans ces cas, les revenus correspondants seront redéfinis en fonction de leur nature.

53. D'autres pays ont abordé la question du chalandage fiscal par l'interprétation des dispositions des traités fiscaux. D'après un décret du Conseil fédéral suisse de 1962, qui est applicable aux traités de la Suisse avec des pays qui, en vertu des traités pertinents, accordent un allégement d'impôt retenu à la source qui serait sinon prélevé par ces pays, il est jugé abusif de revendiquer pareil allégement fiscal si, du fait de cette revendication, une part substantielle de l'allégement fiscal devait profiter à des personnes non admises à bénéficier du traité fiscal en cause. L'attribution d'un allégement fiscal est jugée fautive : *a*) si les conditions précisées dans le traité fiscal (résidence, bénéficiaire effectif, assujettissement à l'impôt, etc.) ne sont pas remplies; et *b*) si cela constitue un abus. Les mesures que les autorités fiscales suisses peuvent prendre si elles considèrent qu'un allégement fiscal a été revendiqué abusivement comprennent ce qui suit : *a*) refuser de certifier une demande; *b*) refuser de transmettre la demande; *c*) révoquer une certification déjà donnée; *d*) recouvrer l'impôt perçu à la source, pour le compte de l'État de la source, dans la mesure où l'allégement fiscal a été revendiqué abusivement; et *e*) informer les autorités fiscales de l'État de la source qu'un allégement fiscal a été revendiqué abusivement.

54. D'autres pays ont fait appel à leurs règles législatives générales anti-abus ou à leurs doctrines judiciaires pour régler les cas de chalandage fiscal. Comme on l'a déjà indiqué, toutefois, les règles législatives générales anti-abus et les doctrines judiciaires sont généralement le plus efficaces quand il est clair que les transactions ont pour but de tourner l'objet et le but des dispositions du traité fiscal.

55. On peut aussi, dans une certaine mesure, traiter la question du chalandage fiscal par l'application des règles anti-abus que contiennent déjà la plupart des traités fiscaux, comme le critère de « bénéficiaire effectif ».

56. Certains pays considèrent toutefois que le meilleur moyen de traiter la question du chalandage fiscal est d'inclure à cette fin dans leurs traités fiscaux des règles spécifiques anti-abus. Les paragraphes 13 à 21.4 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE, que l'on reproduit ci-dessous, comprennent divers exemples de ces règles. Le Comité considère

que ces exemples aident à répondre aux craintes de chalandage fiscal que peuvent susciter des traités entre pays en développement et pays développés :

Cas de sociétés relais

13. De nombreux pays ont tenté de répondre au problème des sociétés relais et diverses approches ont été imaginées à cette fin. Une solution serait de refuser les avantages sociaux d'un traité à une société qui n'appartient pas, directement ou indirectement, à des résidents de l'État dont la société est résidente. Une telle disposition pourrait se libeller comme suit :

> Une société qui est résidente d'un État contractant ne peut pas prétendre à un allégement fiscal en vertu de la présente Convention pour tout élément de revenu, de gains ou de bénéfices si des personnes qui ne sont pas résidentes d'un État contractant en sont propriétaires ou l'administrent directement ou par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs sociétés, résidentes ou non.

Les États contractants désirant adopter une telle disposition voudront peut-être aussi fixer dans leurs négociations bilatérales les critères selon lesquels une société serait considérée comme appartenant à des non-résidents ou administrée par eux.

14. La règle de transparence dont s'inspire la disposition ci-dessus semble être une base appropriée pour des traités conclus avec des pays à fiscalité très faible ou nulle dans lesquels il se traiterait normalement peu d'activités économiques. Même dans ces cas, il pourrait être nécessaire de modifier la disposition ou de lui substituer une autre pour protéger les activités économiques de bonne foi.

15. Les dispositions générales d'assujettissement à l'impôt disposent que les avantages des traités dans l'État de la source ne sont accordés que si les revenus en question sont imposés dans l'État de la résidence. Cela correspond pour l'essentiel au but des traités fiscaux, c'est-à-dire éviter les doubles impositions. Pour un certain nombre de raisons, toutefois, le Modèle de convention ne recommande pas une telle disposition générale. Si cela semble convenir à une relation internationale normale, une approche d'assujettissement à l'impôt pourrait bien être adoptée dans une situation type de relais. Une disposition de sauvegarde de cette nature pourrait se libeller comme suit :

> Lorsque des revenus générés dans un État contractant sont encaissés par une société résidente de l'autre État contractant et qu'une ou plusieurs personnes non résidentes dans cet autre État contractant :

a) A [ont] directement ou indirectement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés, résidentes ou non, un intérêt substantiel dans cette société, sous forme de participation ou autrement; ou

b) Exerce[nt] directement ou indirectement, seule[s] ou ensemble, la direction ou l'administration de cette société,

toute disposition de la présente Convention accordant une exonération ou une réduction d'impôt concerne uniquement des revenus qui sont imposables dans le dernier État en vertu des règles ordinaires de sa législation fiscale.

Le critère d'« intérêt substantiel » pourra être précisé dans la rédaction d'un traité bilatéral. Les États contractants pourront l'exprimer, par exemple, sous forme de pourcentage du capital ou des droits de vote de la société.

16. Le principe d'assujettissement à l'impôt semble présenter certains avantages. Il pourra être utilisé dans le cas d'États qui ont une structure économique bien développée et un droit fiscal complexe. Il faudra toutefois compléter cette disposition en insérant dans le traité des dispositions de bonne foi afin d'avoir la marge de manœuvre nécessaire (voir le paragraphe 19 ci-dessous), outre que pareille approche n'offre pas de protection suffisante contre des systèmes avancés d'évasion fiscale comme les « stratégies tremplin ».

17. Les approches mentionnées plus haut ne donnent pas, à bien des égards, satisfaction. Elles renvoient aux lois fiscales changeantes et complexes des États contractants et non aux montages à visée d'utilisation abusive des conventions. Il a été suggéré de traiter le problème du relais d'une façon plus directe par l'insertion d'une disposition qui désignerait nommément les cas d'utilisation abusive par référence aux dispositifs de relais eux-mêmes (c'est l'approche diversifiée). Une telle disposition pourrait être rédigée comme suit :

Lorsque des revenus générés dans un État contractant sont encaissés par une société qui est résidente de l'autre État contractant et qu'une ou plusieurs personnes qui ne sont pas résidentes de cet autre État contractant :

a) Ont directement ou indirectement ou par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs sociétés, où qu'elles soient résidentes, un intérêt substantiel dans cette société, sous la forme d'une participation ou autrement;

b) Exercent directement ou indirectement, seules ou ensemble, la direction ou l'administration d'une telle société,

Nulle disposition de la présente Convention prévoyant exonération ou réduction d'impôt n'est applicable si lesdits revenus sont utilisés à plus de 50 % pour faire valoir des droits revendiqués par lesdites personnes (notamment intérêts, redevances, développement, publicité, frais de départ et de voyage et amortissement de toute sorte d'actifs commerciaux, y compris biens immatériels et procédés de fabrication).

18. Il semble qu'une disposition de cette nature soit le seul moyen efficace de combattre les dispositifs de type « tremplin ». On la trouve dans des traités bilatéraux conclus par la Suisse et les États-Unis et son principe semble aussi inspirer les règles suisses contre l'utilisation abusive que font des traités fiscaux certains types de sociétés suisses. Les États qui envisagent d'inclure une clause de ce type dans leur convention ne doivent pas perdre de vue que cette clause peut s'étendre à des transactions économiques normales et qu'elle devrait donc être complétée par une clause de bonne foi.

19. Les solutions exposées ci-dessus ont un caractère général et doivent s'accompagner de dispositions spécifiques pour que l'on soit assuré que le bénéfice des traités sera accordé dans les situations de bonne foi. Ces dispositions pourraient prendre les formes suivantes :

a) *Clause générale de bonne foi*

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la société établit que son principal objet, ses activités ainsi que l'acquisition et la conservation de la participation ou de tout autre bien générateur du revenu en question sont motivés par de saines considérations commerciales et n'ont donc pas essentiellement pour but l'obtention d'un avantage quelconque prévu par la présente Convention. »

b) *Clause relative à l'activité*

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la société exerce d'importantes activités économiques dans l'État contractant dont elle est résidente et que l'allégement d'impôt demandé à l'autre État contractant concerne un revenu qui a un lien avec ces activités. »

c) *Clause relative au montant de l'impôt*

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la réduction d'impôt demandée n'est pas supérieure au montant de l'impôt effectivement perçu par l'État contractant dont la société est résidente. »

d) *Clause de la cotation en bourse*

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas à une société qui est résidente d'un État contractant si les actions de la principale catégorie d'actions de cette société sont cotées en bourse de valeurs reconnue dans un État contractant ou si elles sont détenues dans leur totalité, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés dont chacune est résidente du premier État contractant, par une société qui est résidente du premier État contractant et dont la classe principale d'actions est cotée comme telle. »

e) *Clause de l'allégement alternatif*

« Dans les cas où une clause destinée à éviter l'utilisation abusive de conventions fiscales se réfère aux non-résidents d'un État contractant, il pourrait être prévu que cette clause "sera interprétée comme n'incluant pas les résidents d'États tiers qui ont conclu des conventions relatives à l'impôt sur le revenu avec l'État contractant auquel un allégement d'impôt est demandé, dès lors que ces conventions prévoient un allégement d'impôt qui n'est pas inférieur à celui qui est demandé en vertu de la présente Convention". »

Ces dispositions illustrent les approches possibles. Le texte précis des dispositions qu'il y a lieu d'insérer dans une convention donnée dépend de l'esprit général de cette convention et doit être déterminé dans un cadre bilatéral. De plus, lorsque les autorités compétentes des États contractants sont habilitées à appliquer des dispositions à caractère discrétionnaire, on pourra juger bon d'ajouter une règle supplémentaire visant à conférer à l'autorité compétente de l'État de la source le pouvoir d'accorder les avantages découlant de la convention à un résident de l'autre État même si ce dernier ne répond à aucun des critères définis ci-dessus.

20. Les paragraphes précédents définissent différentes manières de contrer des situations de relais, chacun d'eux considérant un aspect particulier du problème appelé couramment « chalandage fiscal ». Les États qui désirent traiter la question globalement voudront peut-être considérer l'exemple suivant de dispositions détaillées de limitation des avantages d'un traité dont le but est d'empêcher des personnes qui ne sont des résidents d'aucun des États contractants de bénéficier de ces avantages par l'utilisation d'une entité qui pourrait autrement être considérée comme résidente de l'un de ces États, sans perdre de vue que des adaptations pourront être nécessaires et que de nombreux États pourront préférer d'autres approches pour parer à ce problème de chalandage fiscal :

1. Sauf dispositions contraires contenues dans le présent article, un résident d'un État contractant qui retire un revenu de l'autre État contractant ne peut prétendre à tous les avantages que la présente Convention reconnaît normalement aux résidents d'un État

contractant que s'il s'agit d'une « personne qualifiée » telle qu'elle se définit au paragraphe 2 et seulement si elle répond aux autres conditions que met la présente Convention au droit à ces avantages.

2. Un résident d'un État contractant est une personne qualifiée pour la durée d'un exercice fiscal uniquement si ce résident est soit :

a) Une personne physique;

b) Une entité gouvernementale qualifiée;

c) Une société si :

i) La principale catégorie de ses actions est enregistrée dans une bourse des valeurs reconnue au sens de l'alinéa *a* ou *b* du paragraphe 6 et fait régulièrement l'objet d'échanges dans une ou plusieurs bourses des valeurs reconnue; ou si

ii) Au moins 50 % de l'ensemble des droits de vote et de la valeur des actions de la société sont, directement ou indirectement, la propriété d'au moins cinq sociétés ayant droit à des avantages fiscaux aux termes de la subdivision i du présent alinéa, pour autant qu'en cas de propriété indirecte chaque propriétaire intermédiaire soit un résident de l'un ou l'autre État contractant;

d) Une institution de bienfaisance ou autre entité non soumise à l'impôt pour autant que, dans le cas d'une caisse des pensions ou de tout autre organisme établi exclusivement pour payer une pension ou assurer d'autres prestations de cette nature, plus de 50 % des bénéficiaires de la pension, des membres ou des cotisants soient des personnes physiques qui sont des résidents dans l'un ou l'autre État contractant; ou

e) Une personne autre qu'une personne physique, si :

i) Pendant au moins la moitié de l'année fiscale des personnes qui sont des personnes qualifiées aux termes des alinéas *a, b* ou *d* ou de la subdivision i de l'alinéa *c* du présent paragraphe détiennent, directement ou indirectement, au moins 50 % de l'ensemble des droits de vote et de la valeur des actions ou autres intérêts effectifs dans la personne; et

ii) Moins de 50 % des revenus bruts de la personne pour l'exercice fiscal sont versés ou imputés, directement ou indirectement, à des personnes qui ne sont

pas des résidents de l'un ou l'autre État contractant sous la forme de paiements déductibles aux fins des impôts visés par la présente Convention dans l'État de la résidence de la personne (mais non compris les paiements de pleine concurrence dans le cours ordinaire des transactions pour services ou biens corporels et les paiements pour obligations financières contractées à l'égard d'une banque, pour autant que, lorsque cette banque n'est pas résidente d'un État contractant, pareil paiement soit imputable à un établissement stable de cette banque situé dans un des États contractants).

3. *a*) Un résident d'un État contractant pourra bénéficier des avantages de la convention concernant un élément de revenu généré dans l'autre État, que le résident soit une personne qualifiée ou non, s'il exerce une activité économique dans le premier État (autre que s'il s'agit de faire ou de gérer des investissements pour le propre compte du résident, à moins qu'il ne s'agisse d'activités bancaires, d'assurances ou d'opérations de bourse exercées par une banque, une société d'assurances ou un courtier en titres qualifié), le revenu provenant de l'autre État contractant est tiré du fait ou des conséquences de cette activité et que ce résident répond aux autres conditions de la présente Convention pour bénéficier de ces avantages :

b) Si le résident ou l'une quelconque de ses entreprises associées exerce, dans l'autre État contractant, une activité économique génératrice d'un élément de revenu, l'alinéa *a* n'est applicable à cet élément de revenu que si l'activité économique exercée dans le premier État est appréciable par rapport à l'activité économique exercée dans l'autre État. Pour savoir si une activité économique est appréciable aux fins du présent paragraphe, il faudra tenir compte de tous les faits et circonstances qui entrent en jeu.

c) Pour établir qu'une personne exerce ou non une activité économique dans un État contractant au sens de l'alinéa *a*, les activités exercées par une société de personnes dans laquelle cette personne est partenaire et les activités exercées par des personnes liées à cette personne sont réputées exercées par ladite personne. Une personne est liée à une autre si l'une possède au moins 50 % de l'intérêt bénéficiaire dans l'autre (ou, s'il s'agit d'une société, au moins 50 % de l'ensemble des droits de vote et de la valeur des

actions de la société), ou si une autre personne possède, directement ou indirectement, au moins 50 % de l'intérêt bénéficiaire (ou, s'il s'agit d'une société, au moins 50 % de l'ensemble des droits de vote et de la valeur des actions de la société) de chaque personne. Dans tous les cas, une personne est réputée liée à une autre si, compte tenu de tous les faits et circonstances, une a le contrôle de l'autre ou les deux sont sous le contrôle de la même ou des mêmes personnes.

4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, si une société qui est résidente d'un État contractant, ou une société qui gère une telle société, a en circulation une catégorie d'actions :

a) Qui est subordonnée à des clauses ou autres dispositifs donnant à ses détenteurs droit à une part des revenus que la société tire de l'autre État contractant supérieure à celle que lesdits détenteurs recevraient en l'absence desdits dispositifs ou clauses (« la part disproportionnée des revenus »);

b) Dont 50 % ou davantage des droits de vote et du capital appartiennent à des personnes qui ne sont pas des personnes qualifiées; les avantages sociaux de la présente Convention ne sont pas applicables à la part disproportionnée des revenus.

5. Un résident d'un État contractant qui n'est ni une personne qualifiée, conformément aux dispositions du paragraphe 2, ni admise au bénéfice des avantages sociaux de la convention, conformément au paragraphe 3 ou 4, pourra néanmoins en bénéficier si l'instance compétente de cet autre État contractant considère que l'établissement, l'acquisition ou l'exploitation des services de ladite personne et la conduite de ses opérations n'avaient pas entre principaux objectifs celui de pouvoir bénéficier des avantages sociaux de la convention.

6. Aux fins du présent article, l'expression « bourse de valeurs reconnue » signifie :

a) Dans l'État A............;

b) Dans l'État B............;

c) Toute autre bourse des valeurs que les autorités compétentes conviennent de reconnaître aux fins du présent article.

Dispositions visant des entités qui bénéficient de régimes fiscaux préférentiels

21. L'existence de sociétés particulières jouissant de privilèges fiscaux dans leur État de résidence facilite les dispositifs de relais et suscite le problème de pratiques fiscales condamnables. Lorsque des sociétés exonérées, totalement ou presque totalement, d'impôts présentent des caractéristiques juridiques particulières, on peut empêcher l'utilisation abusive des traités fiscaux en refusant à ces sociétés le bénéfice (méthode de l'exclusion). Comme ces privilèges sont surtout accordés à certaines catégories de sociétés définies dans la législation commerciale ou fiscale d'un pays, la solution la plus radicale consisterait à exclure ces sociétés du champ d'application du traité. Une autre solution serait d'insérer une clause de sauvegarde, applicable aux revenus encaissés ou payés par ces sociétés, qui pourrait être rédigée comme suit :

> Aucune disposition de la convention qui prévoit une exonération ou réduction d'impôt ne s'applique aux revenus encaissés ou payés par une société telle qu'elle est définie à l'article ... de la loi ... ou en vertu de toute disposition similaire adoptée par ... après signature de la convention.

On pourrait réduire la portée de cette disposition en ne l'appliquant qu'au paiement de certaines catégories de revenus tels que dividendes, intérêts, gains en capital, tantièmes, etc. Avec une telle clause, les sociétés de la catégorie concernée pourraient continuer à bénéficier de la protection prévue par l'article 24 (non-discrimination) et des dispositions de l'article 25 (procédure amiable) et elles seraient soumises aux dispositions de l'article 26 (échange de renseignements).

21.1 Les dispositions relatives à l'exclusion sont claires et d'une application simple, encore qu'elles puissent demander assistance administrative dans certains cas. Elles sont un instrument important qui permet à un État qui a inscrit des privilèges spéciaux dans son droit fiscal de faire que ces privilèges ne puissent pas être utilisés dans le cadre d'une utilisation abusive des traités conclus par cet État.

21.2 Lorsqu'il n'est pas possible ou judicieux d'identifier les sociétés jouissant de privilèges fiscaux par référence à leurs caractéristiques juridiques spéciales, une formulation plus générale devient nécessaire. La disposition suivante vise à refuser les avantages de la convention à des entités qui pourraient sinon être considérées comme des résidents d'un État contractant mais qui jouissent, dans cet État, d'un régime fiscal préférentiel réservé à des entités sous contrôle étranger (c'est-à-dire refusé à des entités qui appartiennent à des résidents de cet État) :

Nulle société, fiducie ou société de personnes résidente d'un État contractant que possèdent ou gèrent avec profit, directement ou indirectement, une ou plusieurs personnes qui ne sont pas résidentes de cet État, ne peut bénéficier de la présente Convention si le montant de l'impôt prélevé par cet État sur le revenu ou le capital de la société, fiducie ou société de personnes (après réduction ou annulation du montant de l'impôt pratiquée de quelque façon que ce soit, y compris par remboursement, contribution, crédit ou déduction accordée à la société, fiducie ou société de personnes, ou à toute autre personne) est largement inférieur au montant qui serait exigé par cet État si toutes les parts du capital-actions de la société ou toutes les participations dans la fiducie ou la société de personnes, selon le cas, étaient propriété lucrative d'un ou de plusieurs résidents de cet État.

Dispositions visant certains types de revenus

21.3 La disposition suivante vise à refuser les avantages de la convention aux revenus faiblement ou nullement imposés en vertu d'un régime fiscal préférentiel :

1. Les avantages de la présente Convention ne s'appliquent pas à des revenus qui peuvent, conformément aux autres dispositions de la convention, être imposés dans un État contractant et qui proviennent d'activités dont l'exercice n'exige pas une présence substantielle dans cet État, comme :

a) Des activités bancaires, de navigation maritime, de financement, d'assurances ou de commerce électronique;

b) Des activités qui font intervenir un siège ou un centre de coordination ou des arrangements analogues assurant administration, financement ou autre type de soutien à une société ou groupe;

c) Des activités génératrices d'un revenu passif, comme dividendes, intérêts et redevances, lorsqu'en vertu des lois ou pratiques administratives de cet État ce revenu est imposé à un taux préférentiel et qu'à cet égard les renseignements font l'objet d'un traitement confidentiel qui empêche l'échange effectif de renseignements.

2. Aux fins du paragraphe 1, un revenu est imposé à un taux préférentiel dans un État contractant si, autrement qu'en raison des articles précédents du présent accord, un élément de revenu :

a) Est exonéré d'impôt;

b) Est imposable à un contribuable mais est assujetti à un impôt dont le taux est inférieur au taux applicable à un élément de revenu équivalent qui est imposable à des contribuables semblables qui sont résidents de cet État;

c) Bénéficie d'un crédit, d'une bonification ou autres avantages accordés directement ou indirectement concernant cet élément de revenu, autre qu'un crédit pour impôt payé à l'étranger.

Règles anti-abus concernant l'imposition à la source de certains types de revenu

21.4 La disposition ci-après a pour effet de refuser les avantages de certains articles de la convention qui restreignent l'imposition à la source lorsque les transactions ont été conclues en vue principalement de pouvoir bénéficier de ces avantages. Les articles concernés sont les articles 10, 11, 12 et 21; la disposition devrait être légèrement modifiée comme on l'indique ci-dessous pour le type particulier de revenu visé par chacun de ces articles :

> Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas si l'objectif principal ou si l'un des objectifs principaux de toute personne concernée par la création ou l'attribution de l'[article 10 : « actions ou autres droits »; article 11 : « créance fiscale » et article 12 : « redevances »; et article 21 : « revenus »] pour tirer parti de cet article au moyen de cette création ou attribution.

57. L'étude de ces exemples devrait conduire les pays à prendre en considération leur aptitude à administrer les diverses approches qui sont proposées. Pour beaucoup de pays en développement, il pourra être difficile d'appliquer des règles très détaillées qui demandent accès à une substantielle information sur des entités étrangères. Ces pays pourraient considérer qu'une approche plus générale, comme celle qui est proposée au paragraphe 21.4, pourrait être plus adaptée à leur situation.

Cas triangulaires

58. En matière de traités fiscaux, l'expression « cas triangulaires » concerne l'application de traités fiscaux dans des cas où trois États interviennent. Un cas triangulaire typique qui peut constituer une utilisation abusive d'un traité fiscal est un cas dans lequel :

— Des dividendes, intérêts ou redevances sont obtenus de l'État S par un résident de l'État R, qui est un État d'exemption;

— Ces revenus sont imputables à un établissement stable établi dans l'État P, pays à juridiction fiscale faible dans lequel ces revenus ne seront pas imposés[17].

59. En vertu du traité fiscal État R-État S, l'État S doit appliquer les avantages sociaux du traité à ces dividendes, intérêts ou redevances parce qu'ils sont obtenus par un résident de l'État R, même s'ils ne sont pas imposés dans cet État par suite du système d'exemption appliqué par cet État.

60. Le paragraphe 71 des commentaires sur l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE, qui est repris dans les commentaires sur l'article 24 ci-dessous, considère ce cas et laisse entendre qu'il peut y être trouvé réponse par l'inclusion d'une disposition spéciale dans le traité entre les États R et S :

> [...] Dans les cas où l'État contractant dont l'entreprise est un résident exonère les bénéfices de l'établissement stable situé dans l'autre État contractant, le danger est que de telles entreprises transfèrent des actifs tels que des actions, des obligations ou des brevets à des établissements stables situés dans des États qui prévoient un traitement fiscal particulièrement favorable. Par là il peut arriver, dans certaines circonstances, que les revenus qui en proviennent ne soient imposés par aucun des trois États en cause. Pour contrer ces pratiques, qui peuvent être considérées comme abusives, on peut introduire dans la convention entre l'État dont une entreprise est un résident et l'État tiers (l'État de la source) une disposition aux termes de laquelle l'entreprise ne peut revendiquer les avantages sociaux de la convention que lorsque les revenus qui sont obtenus par l'établissement stable situé dans l'autre État sont imposés normalement dans l'État de l'établissement stable.

61. Quelques traités comprennent une disposition qui s'inspire de cette situation[18]. Si, toutefois, des dispositions semblables ne sont pas systématiquement incluses dans les traités qui ont été conclus par l'État de la source de tels dividendes, intérêts ou redevances avec des États qui ont un système d'exemption, le risque est que les actifs correspondants soient transférés à des entreprises associées qui sont des résidents de pays dont le traité qu'ils ont conclu avec l'État de la source ne comporte pas ce type de disposition.

---

17 Voir p. R(11)-3, paragraphe 53, du rapport de l'OCDE, *Cas triangulaires.* Repris dans le volume II de la version complète du Modèle de convention de l'OCDE à la page R(11)-1.

18 Voir, par exemple, le paragraphe 5 de l'article 30 du traité France-États-Unis.

Imputation de bénéfices ou de revenus à une personne ou entité donnée

62. Un contribuable peut conclure des transactions ou s'arranger pour que des revenus qui lui reviendraient normalement aillent à une personne ou entité qui lui est liée en vue de bénéficier de dispositions d'un traité auxquelles il lui serait autrement impossible de prétendre. On a déjà parlé de certaines manières d'y arriver (comme le chalandage fiscal et l'utilisation d'établissements stables dans des pays où les impôts sont faibles). On indique ci-après d'autres modes de transfert.

i) *Prix de transfert hors pleine concurrence*

63. Il est depuis longtemps reconnu qu'il est possible d'effectuer des transferts de bénéfices entre entreprises associées par l'utilisation de prix hors pleine concurrence et la législation fiscale de la plupart des pays comprend maintenant à cette fin des règles relatives aux prix de transfert. Ces règles sont autorisées aux termes de l'article 9 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE. Il s'agit là, toutefois, d'un domaine complexe, comme en témoigne l'abondance des conseils que donne l'OCDE[19] concernant la manière dont ces règles devraient opérer.

ii) *Sous-capitalisation*

64. Dans presque tous les pays, les intérêts sont une dépense déductible alors que les dividendes, étant une distribution de bénéfices, ne le sont pas. Une société étrangère qui veut apporter des ressources financières à une filiale à 100 % peut donc considérer qu'elle a intérêt, pour des raisons fiscales, à le faire par endettement plutôt que par capital-actions, compte tenu de l'impôt global correspondant à l'intérêt payé. Une filiale pourra donc voir la quasi-totalité de ses besoins financiers assurée par endettement plutôt que par capital-actions, pratique connue sous l'appellation de « sous-capitalisation ».

65. Selon le rapport de l'OCDE sur la sous-capitalisation[20], les pays ont conçu des approches différentes à cet égard. On peut les répartir grossièrement entre celles qui s'appuient sur l'application de règles générales anti-abus

[19] *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales,* 1995 (mise à jour). En 2012, le Comité d'experts des Nations Unies travaille à la réalisation d'un manuel sur les aspects pratiques des prix de transfert en mettant l'accent sur les problèmes auxquels font face les pays en développement.

[20] *Sous-capitalisation*. Repris du volume II de la version intégrale du Modèle de convention de l'OCDE, page R(4)-1. Voir www.oecd.org/dataoecd/42/20/42649592.pdf.

ou le principe du prix de pleine concurrence et celles qui impliquent l'utilisation de ratios d'endettement fixes.

66. La première catégorie renvoie à des règles qui demandent un examen des faits et circonstances relatifs à chaque cas afin de voir si la vraie nature de l'opération financière est celle qui procède par endettement ou par capital-actions. Cela pourra être mis en œuvre au moyen de règles législatives spécifiques, de règles générales anti-abus, de doctrines judiciaires ou par l'application d'une législation des prix de transfert fondée sur le principe du prix de pleine concurrence.

67. L'approche par ratio d'endettement fixe se met généralement en place au moyen de règles législatives anti-abus spécifiques; selon cette approche, si le ratio d'endettement total d'une société dépasse un ratio prédéterminé, l'intérêt sur l'excédent d'endettement pourra être rejeté, reporté ou traité comme dividende.

68. Dans la mesure où la règle de sous-capitalisation d'un pays s'applique au paiement d'intérêts à des non-résidents mais non à des paiements semblables qui seraient faits à des résidents, il pourrait y avoir violation du paragraphe 4 de l'article 24, qui dispose que « les intérêts, redevances et autres décaissements payés par une entreprise d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont, en vue de déterminer les bénéfices imposables de cette entreprise, déductibles dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier État contractant ». Il y a toutefois une exception à cette règle touchant l'application du paragraphe 1 de l'article 9 pour ce qui concerne les ajustements de prix de transfert. C'est pourquoi, comme il est dit au paragraphe 74 des commentaires de l'OCDE sur l'article 24[21] :

> Le paragraphe 4 n'empêche pas le pays de l'emprunteur d'appliquer ses propres règles de sous-capitalisation dans la mesure où elles sont compatibles avec le paragraphe 1 de l'article 9 ou du paragraphe 6 de l'article 11. Toutefois, si ce traitement résulte de règles qui ne sont pas compatibles avec lesdits articles et qui ne s'appliquent qu'à des créanciers non résidents (à l'exclusion de créanciers résidents), alors pareil traitement est prohibé aux termes du paragraphe 4.

69. Le paragraphe 3 des commentaires de l'OCDE sur l'article 9, qui est repris au paragraphe 5 des commentaires sur la même disposition du présent modèle, précise que le paragraphe 1 de l'article 9 autorise l'application de règles internes sur la sous-capitalisation pour autant que leur effet soit d'assimiler les bénéfices de l'emprunteur à un montant correspondant aux bénéfices qui auraient été réalisés en situation de prix de pleine concurrence. Tel serait

[21] Le paragraphe 74 des commentaires de l'OCDE sur l'article 24 est repris des commentaires sur l'article 24 de ce Modèle.

généralement le cas de règles de sous-capitalisation fondées sur le principe du prix de pleine concurrence, mais un pays qui a adopté des règles de sous-capitalisation fondées sur une approche de ratio fixe trouverait en général difficile d'établir que sa règle de sous-capitalisation, qui ne se rapporte pas à ce que des parties indépendantes auraient fait, répond à cette exigence.

70. Pour cette raison, les pays qui ont adopté des règles de sous-capitalisation fondées sur une approche ratio d'endettement fixe s'estiment souvent dans l'obligation d'inclure dans leurs traités des dispositions qui autorisent expressément l'application de ces règles. Par exemple, l'article 13 du Protocole relatif au traité entre la France et l'Estonie dispose ce qui suit :

> Les dispositions de la convention n'empêchent nullement la France d'appliquer les dispositions de l'article 212 de son code général des impôts concernant la sous-capitalisation non plus que toutes dispositions à beaucoup d'égards semblables qui peuvent modifier ou remplacer les dispositions de cet article.

iii) *L'utilisation de sociétés écrans*

71. On peut utiliser des sociétés écrans dans le but de détourner des revenus vers un pays où ces revenus seront soumis à un impôt substantiellement inférieur à ce qu'il aurait été si les revenus avaient été réalisés directement par les actionnaires de cette société.

72. Diverses approches ont été appliquées à cet égard. Par exemple, une société qui n'est qu'une coquille vide, sans employés et sans activité économique appréciable, pourrait, dans certains pays, être négligée par le fisc en application de règles générales ou de doctrines judiciaires anti-abus. On pourrait peut-être aussi considérer qu'une société écran effectivement gérée par des actionnaires qui sont résidents d'un autre État a sa résidence ou un établissement stable dans cet État. La première approche est décrite au paragraphe 10.1 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE, selon lequel la prétention aux avantages sociaux d'un traité :

> [...] peut être rejetée lorsqu'un examen attentif des faits et circonstances montre que le siège de direction effective d'une filiale ne se trouve pas dans l'État de la résidence qu'elle indique, mais plutôt dans l'État de la résidence de la société mère, de telle sorte qu'elle constitue un résident de ce dernier État aux fins de la législation interne et des conventions (ce sera le cas lorsque la législation interne d'un État utilise le siège de direction d'une personne morale, ou critère analogue, pour déterminer sa résidence).

73. La seconde approche est décrite comme suit au paragraphe 10.2 de ces commentaires :

Un examen attentif des faits et circonstances relatifs à une affaire peut également montrer qu'une filiale a été dirigée dans l'État de la résidence de sa société mère dans des circonstances telles qu'elle disposait dans cet État d'un établissement stable (par exemple, sous la forme d'un siège de direction) auquel la totalité ou une part importante de ses bénéfices pouvait à juste titre être imputée.

74. Ces approches pourraient toutefois se révéler inopérantes en cas d'arrangements concernant des sociétés dont une part appréciable de gestion et d'activité économique est située dans les pays où elles ont été établies. Une des approches les plus opérantes à cet égard consiste à inclure dans la législation interne des dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées. On a parfois dit qu'une telle législation pourrait porter atteinte à certains articles des traités fiscaux, mais le Comité considère que tel ne serait pas le cas de règles typiques de sociétés étrangères contrôlées, comme on l'indique au paragraphe 23 des commentaires sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE (et comme on l'explique plus avant dans les paragraphes 14 des commentaires sur l'article 7 et 37 des commentaires sur l'article 10 de ce Modèle) :

23. On peut aussi parer à l'utilisation de sociétés écrans par des dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées. Un nombre notable de pays membres et non membres ont désormais adopté une telle législation. Même si la conception de ce type de législation varie considérablement selon les pays, un trait commun de ces règles, que l'on considère désormais à l'échelle internationale comme un instrument légitime pour protéger l'assiette fiscale nationale, est qu'elles permettent à un État contractant d'imposer ses propres résidents sur des revenus imputables à leurs participations dans certaines entités étrangères. Toutefois, on a parfois affirmé, en s'appuyant sur une certaine interprétation des dispositions de la convention, comme le paragraphe 1 de l'article 7 ou le paragraphe 5 de l'article 10, que ce trait commun des législations sur les sociétés étrangères contrôlées était contraire à ces dispositions. Comme on l'explique dans les paragraphes 14 des commentaires sur l'article 7 et 37 des commentaires sur l'article 10, cette interprétation n'est pas conforme au texte des dispositions. Elle ne résiste pas non plus à la lecture de ces dispositions dans leur contexte. Par conséquent, même si certains pays ont jugé utile de préciser expressément dans leurs conventions que leur législation relative aux sociétés étrangères contrôlées n'était pas contraire à la convention, une telle précision n'est pas nécessaire. Il est admis que la législation relative aux sociétés étrangères contrôlées qui suit cette approche n'est pas contraire aux dispositions de la convention.

iv) *Tantièmes et rémunération du personnel de direction*

75. D'après l'article 16, les tantièmes des administrateurs et la rémunération du personnel de direction d'une société sont imposables dans l'État de la résidence de la société quel que soit l'endroit où les services de ce personnel sont assurés. On pourrait utiliser une formule dite de partage de la rémunération pour réduire les impôts qui seraient payables dans cet État, conformément à cet article. Supposons, par exemple, que la société A, résidente de l'État A, ait deux filiales, les sociétés B et C, qui sont des résidentes, respectivement, des États X et Y. M. D., résident de l'État X, est un administrateur et dirigeant de haut niveau de la filiale B. L'État X perçoit un impôt sur le revenu à taux progressif pouvant aller jusqu'à 50 %. L'État Y a un système d'impôt sur le revenu semblable, mais à un taux très bas. Les pays X et Y ont conclu un traité fiscal prévoyant que l'État X applique la méthode de l'exemption à des revenus qui peuvent être imposés dans l'État Y. Afin de réduire la charge fiscale de M. D, la société A peut le nommer administrateur et dirigeant de haut niveau de la société C et s'arranger pour que la majeure partie de sa rémunération soit attribuée à ces fonctions.

76. Le paragraphe 1 de l'article 16 s'applique aux tantièmes qu'une personne reçoit « en sa qualité » d'administrateur d'une société et le paragraphe 2 aux traitements, salaires et autres rémunérations qu'une personne reçoit « en sa qualité » de dirigeant de haut niveau d'une société. Ainsi, en dehors du fait que pareil arrangement pourrait être combattu avec des chances de succès en invoquant des règles générales ou doctrines judiciaires anti-abus, il pourrait l'être aussi par une analyse appropriée des services assurés par M. D. à chaque société de laquelle il reçoit ses revenus, ainsi que par une analyse des tantièmes et rémunérations payés à d'autres administrateurs et directeurs de haut niveau de la société C afin de voir dans quelle mesure on peut, en toute logique, considérer les tantièmes et rémunérations reçus de cette société par M. D. comme provenant d'activités exercées comme administrateur ou dirigeant de haut niveau de cette société.

v) *Imputation d'intérêts à une entité exonérée d'impôts ou entité publique*

77. Selon le paragraphe 12 des commentaires sur l'article 11, les pays peuvent, lors de négociations bilatérales, convenir d'inclure dans leurs traités une exonération concernant les catégories d'intérêts suivantes[22] :

---

[22] De nombreux traités exonèrent aussi d'une imposition à la source les intérêts payés à des institutions financières, les intérêts relatifs aux ventes à crédit ou les intérêts payés à des entités exonérées d'impôts comme les fonds de pension (voir les paragraphes 7.7 à 7.12 des commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE).

— Intérêts versés à des gouvernements ou organismes publics;
— Intérêts garantis par des gouvernements ou organismes publics;
— Intérêts payés à des banques centrales;
— Intérêts payés à des banques ou autres institutions financières;
— Intérêts payés sur des prêts à long terme;
— Intérêts payés sur des prêts pour financer du matériel spécial ou des travaux publics;
— Intérêts payés sur d’autres types d’investissement approuvés par l’État (financement d’exportations, par exemple).

78. Lorsqu’un traité fiscal contient une ou plusieurs de ces dispositions, il pourra être possible à une partie qui a droit à une telle exonération de conclure des arrangements couplés avec d’autres parties qui n’y ont pas droit ou, lorsqu’un contrat prévoit le paiement d’intérêts et d’autres types de revenu qui ne seraient pas exonérés d’impôt (comme les redevances), d’imputer une plus grande part du montant global au paiement des intérêts. De tels arrangements constitueraient un usage abusif de ces exonérations.

79. Sans doute serait-il possible de faire valoir qu’une solution facile serait d’éviter d’inclure de telles exonérations dans un traité fiscal, mais il importe de noter que leur inclusion obéit à des considérations de politique générale qui se justifient, eu égard au fait que l’imposition de paiements bruts d’intérêt à la source fera souvent l’effet d’un droit de douane et que la charge en sera supportée par l’emprunteur. En outre, aussi longtemps qu’un pays a convenu d’inclure de telles exonérations dans l’un de ses traités, il devient difficile d’éviter de ne pas en prévoir lors de négociations fiscales engagées avec d’autres pays semblables.

80. Beaucoup des approches évoquées ci-dessus à propos du chalandage fiscal sont applicables aussi quand il s’agit de mécanismes couplés visant à donner accès au bénéfice de ces exemptions. En outre, la justification d’affaires où le montant considéré pour un contrat mixte a été abusivement imputé à des paiements d’intérêts peut être contestée eu égard aux règles spécifiques internes anti-abus applicables en la matière, aux règles générales internes ou doctrines anti-abus ou à une interprétation correcte des dispositions conventionnelles. Quand le montant global du bénéfice est réparti entre parties apparentées, le paragraphe 6 de l’article 11 et le paragraphe 1 de l’article 9 sont également applicables pour s’assurer que le bénéfice de l’exonération prévue par le traité ne s’applique qu’au montant des intérêts. Enfin, certains pays ont inclus dans leurs traités des règles spécifiques anti-abus pour contrecarrer ce genre d’arrangements couplés. On en trouve un exemple au paragraphe *b,* rédigé comme suit, du Protocole relatif au traité signé en 2002 par l’Australie et le Mexique :

> Les dispositions de [...] paragraphe [2 de l'article 11] ne s'appliquent pas aux intérêts tirés de prêts couplés. En pareil cas, les intérêts sont imposables conformément au droit interne de l'État où ils sont acquis.

Recrutement de main-d'œuvre

81. Les commentaires sur l'article 5 reprennent la partie des commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE qui traite notamment d'arrangements connus sous l'appellation de « recrutement international de main-d'œuvre ». Il s'agit de cas où une entreprise locale qui souhaite engager un employé étranger pour une courte période conclut un arrangement avec un intermédiaire non résident qui jouera le rôle d'employeur officiel. L'employé semble ainsi répondre aux trois conditions du paragraphe 2 de l'article 15 pour pouvoir prétendre à l'exonération fiscale dans l'État où l'emploi sera exercé. Les commentaires relatifs à l'article 15 indiquent comment procéder en la matière, reconnaissant que les règles et doctrines judiciaires internes, ainsi qu'une lecture judicieuse du traité, offrent des approches pour contester le bien-fondé de tels arrangements.

Artistes du spectacle et athlètes

82. Un certain nombre d'anciens traités fiscaux ne contiennent pas le paragraphe 2 de l'article 17 (Artistes du spectacle et athlètes), qui concerne l'emploi de sociétés chargées d'un rôle d'imprésario. Afin d'obvier à l'application éventuelle de dispositions fondées sur le paragraphe 1 de cet article, les résidents de pays qui ont conclu de tels traités peuvent être tentés de faire en sorte que les revenus, ou une partie des revenus, tirés de leurs activités d'artistes du spectacle ou d'athlètes soient versés à une société créée dans ce but.

83. Comme il est dit dans les commentaires sur l'article 17, qui reprennent le paragraphe 11 des commentaires de l'OCDE sur cet article, il est possible de contrer de tels arrangements par des dispositions du droit interne attribuant ces revenus aux artistes du spectacle ou athlètes :

> [...] Le troisième cas concerne certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste du spectacle ou par un athlète n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à une société imprésario dite société d'artistes du spectacle, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste du spectacle ou de l'athlète pour la prestation de ses services ni comme bénéfice de la société faute d'établissement stable. Certains pays font abstraction de tels dispositifs dans leur législation nationale et considèrent les revenus comme réalisés par l'artiste du spectacle ou l'athlète sportif; lorsque tel est le cas, le para-

graphe 1 leur permet d'imposer les revenus tirés d'activités exercées sur leur territoire [...].

84. Le paragraphe 11.2 des commentaires de l'OCDE, qui a été ajouté en 2003, précise qu'un État pourrait aussi faire appel à ses règles générales ou doctrines judiciaires de lutte contre l'évasion fiscale pour parer à des agissements faisant intervenir des imprésarios :

> 11.2 En règle générale, toutefois, il convient de noter que, quoi que dise l'article 17, la convention n'empêcherait pas l'application des mesures générales de lutte contre l'évasion fiscale prévues par la législation de l'État de la source qui permettent à cet État d'imposer soit l'artiste/athlète, soit la société imprésario dans les cas d'usage abusif, comme le prévoit d'ailleurs le paragraphe 24 des commentaires sur l'article premier.

85. Enfin, en ce qui concerne la règle anti-abus que l'on trouve au paragraphe 2 de l'article 17, les administrations fiscales devraient noter que la règle s'applique, que l'imprésario soit un résident ou non du même pays que celui dans lequel l'artiste du spectacle ou l'athlète est résident. Cette précision a également été adjointe aux commentaires de l'OCDE en 2003 :

> 11.1 L'application du paragraphe 2 ne se limite pas aux cas où l'artiste du spectacle ou athlète et l'autre personne à laquelle vont les revenus, comme l'imprésario qui les représente, sont des résidents du même État contractant. Ce paragraphe permet à l'État dans lequel ont lieu les activités d'un artiste du spectacle ou d'un athlète d'imposer les revenus tirés de ces activités et attribués à une autre personne, quelles que soient les autres dispositions de la convention qui seraient autrement applicables. Ainsi, nonobstant les dispositions de l'article 7, ce paragraphe autorise cet État à imposer les revenus obtenus par un imprésario résident de l'autre État contractant, même lorsque l'artiste du spectacle ou l'athlète n'est pas un résident de cet autre État. Inversement, lorsque les revenus d'un artiste qui est un résident dans un des États contractants sont attribués à une personne physique, par exemple à un imprésario qui est un résident d'un État tiers avec lequel l'État de la source n'a pas conclu de convention fiscale, rien n'empêche l'État contractant d'imposer cette personne physique conformément à sa législation nationale.

Transactions qui modifient la classification des revenus dans les traités

86. Les articles 6 à 21 attribuent des droits d'imposition selon différentes manières qui varient selon la nature des revenus. La classification d'un élément particulier de revenu aux fins de ces règles repose sur une combinaison de définitions données dans les traités et le droit national. Comme les contribuables déterminent les contenus des contrats sur lesquels repose en général

la classification aux fins du droit national et des dispositions des traités, ils peuvent, dans certains cas, être tentés d'agir sur cette classification afin d'obtenir des traités des avantages qui n'étaient pas prévus pour eux.

87. Les paragraphes ci-après donnent quelques exemples de dispositifs qui visent à modifier la classification des revenus donnée par les traités. On pourra, selon les circonstances, s'y opposer par l'application de règles internes spécifiques, de moyens de lutte contre un usage abusif des traités, de règles générales ou de doctrines judiciaires anti-abus. Un question pratique, toutefois, se posera souvent du fait qu'il sera difficile, dans certains de ces cas, de découvrir et d'établir ce qui relie diverses transactions qui seront conclues dans le but de changer la classification donnée par les traités.

i) *Conversion de dividendes en intérêts*

88. La conversion de dividendes en intérêts sera avantageuse dans le cas d'un traité qui prévoit une imposition à la source dans le cas des dividendes mais non des paiements d'intérêts. Supposons que X, résident de l'État R, possède toutes les actions de la société A, qui est résidente de l'État S. En prévision du paiement d'un important dividende, X s'arrange pour créer un holding B, lequel sera aussi résident de l'État S; X est le seul actionnaire de la société B. X vend alors les actions de la société A à la société B en échange de billets porteurs d'intérêt (l'État R et l'État S autorisent ce transfert sans paiement d'impôts). Le paiement d'intérêts de la société B à X deviendra possible grâce au paiement de dividendes par la société A à la société B, qui échappera à l'impôt dans l'État S en vertu d'une exemption de participation ou d'un régime semblable ou en raison de la déduction des intérêts payés sur les billets remis à X; X recevra ainsi indirectement le dividende payé par la société A sous la forme de paiements d'intérêt sur les billets émis par la société B et évitera une imposition à la source dans l'État S.

ii) *Affectation des éléments constitutifs du prix en contrat mixte*

89. Un contrat mixte offre différentes options, comme la fourniture de biens, de services, de savoir-faire et la commercialisation de biens corporels, générateurs de différents types de revenus aux fins d'un traité. Dans de nombreux cas, il importera peu à l'acquéreur que le prix soit fixé entre les diverses options et le fournisseur pourra de ce fait désirer attribuer, dans le contrat en question, une part disproportionnée du prix aux éléments de revenus qui seront exonérés d'impôt dans l'État de la source. Par exemple, un contrat de franchisage peut concerner le transfert de biens à vendre, la fourniture de divers services, de savoir-faire et de redevances pour l'utilisation de la propriété intellectuelle (marque déposée et nom commercial). Dans la mesure où le franchiseur non

résident n'a pas d'établissement stable dans l'État de la résidence du franchisé, l'article 7 ne permet pas à cet État d'imposer les bénéfices de l'affaire imputables à la fourniture d'articles en stock et de services, mais l'article 12 autoriserait l'imposition des redevances et des paiements de savoir-faire. Comme tous ces paiements seraient normalement déductibles pour la franchise, celle-ci pourra être indifférente quant à la manière dont le prix global est affecté. Le contrat pourra donc être rédigé de manière à majorer le prix pour la fourniture de biens et de services et à minorer les redevances et le prix pour la fourniture du savoir-faire.

90. Comme les parties au contrat sont indépendantes, la législation relative aux prix de transfert et l'article 9 de la convention ne s'appliqueraient pas normalement à ces transactions. Les pays en développement pourront être particulièrement vulnérables face à de telles transactions étant donné que les droits de douane, qui auraient normalement eu pour effet de rendre moins incitative l'affectation du prix au transfert des marchandises, baissent progressivement et qu'il est souvent difficile, même aux administrations fiscales les plus perfectionnées, d'apprécier convenablement les biens incorporels.

iii) *Conversion de redevances en gains en capital*

91. Un non-résident qui est propriétaire des droits d'auteur pour un ouvrage littéraire désire accorder à un résident de l'État S le droit de traduire et reproduire cet ouvrage dans ce pays contre paiement de redevances calculées sur la base des ventes de l'ouvrage une fois traduit. Au lieu d'accorder une autorisation au résident, le non-résident conclut un accord « de vente » aux termes duquel tous les droits relatifs à la version de cet ouvrage traduit sont cédés par le non-résident et acquis par le résident. Le prix retenu pour cette « vente » est un pourcentage du total des ventes de l'ouvrage traduit. Le contrat dispose en outre que le non-résident aura la possibilité de réacquérir ces droits au bout d'une période de cinq ans.

92. Certains pays ont modifié la définition de « redevances » pour traiter expressément ce type de cas. Par exemple, l'alinéa *a* du paragraphe 3 de l'article 12 du traité entre les États-Unis et l'Inde dispose que :

> Le terme « redevances » tel qu'il est utilisé dans cet article signifie :
>
> *a*) Les paiements de toutes sortes reçus pour pouvoir utiliser ou avoir le droit d'utiliser tout droit d'auteur [...] comprenant des bénéfices tirés de l'aliénation de tout droit ou bien portant sur leur productivité, leur utilisation ou leur cession [...].

iv) *Utilisation de transactions sur produits dérivés*

93. Les transactions sur produits dérivés permettent aux contribuables de bénéficier des effets économiques de certaines transactions financières sous une forme juridique différente. Par exemple, en fonction des dispositions d'un traité et du droit interne de chaque pays, un contribuable peut bénéficier des avantages sociaux d'un traité, comme d'une imposition à la source nulle ou réduite, quand il se trouve en fait dans la même situation économique qu'un étranger qui achète des actions d'une société locale. Supposons, par exemple, qu'une société X, résidente de l'État A, veuille faire un gros investissement de portefeuille dans les actions d'une société qui est un résident dans l'État B, alors que la société Y, qui est un résident dans l'État B, veut acquérir des obligations émises par le gouvernement de l'État A. Afin d'éviter les paiements transfrontaliers, qui susciteraient des retenues à la source, la société X peut à la place acquérir les obligations émises dans son pays et la société Y peut acquérir les actions de la société résidente dans son pays que la société X voulait acquérir. Les sociétés X et Y concluraient alors un accord de swap aux termes duquel elles conviendraient de se faire des paiements de swap fondés sur la différence entre les dividendes et les flux d'intérêts qu'elles reçoivent chaque année; elles concluraient également des contrats à terme, s'engageant à s'acheter l'une à l'autre les actions et obligations à une date ultérieure. Par ces transactions, les contribuables auraient traduit la position économique d'investissements transfrontaliers en actions et obligations sans courir le risque d'être imposés à la source (sauf dans la mesure où les paiements de swap, qui ne représenteraient que la différence entre les flux de dividendes et d'intérêts seraient de ce fait imposables conformément à l'article 21 de la législation interne de chaque pays).

Transactions visant à tourner les seuils trouvés dans les dispositions des traités

94. Les dispositions des traités fiscaux utilisent parfois des seuils pour déterminer les droits d'imposition d'un pays. On en a un exemple dans la limite inférieure d'une imposition à la source sur les dividendes que l'on trouve dans l'alinéa *a* du paragraphe 2 de l'article 10, qui ne s'applique que si le bénéficiaire effectif des dividendes est une société qui détient directement au moins 10 % du capital de la société débitrice des dividendes.

95. Les contribuables peuvent conclure des arrangements afin de bénéficier des avantages desdites dispositions dans des circonstances nullement intentionnelles. Par exemple, un actionnaire non résident qui possède moins de 10 % du capital d'une société résidente pourrait, dans la perspective du paiement d'un dividende, s'arranger pour faire transférer temporairement

ses actions dans une société résidente ou dans une société non résidente dans laquelle les dividendes seraient exonérés d'impôt ou imposés à un taux inférieur. Un tel transfert pourrait être structuré de telle manière que la valeur du dividende attendu serait transformée en gain en capital exonéré d'impôt dans l'État de la source. Comme on l'a noté dans les commentaires sur l'article 10, qui reprennent le paragraphe 17 des commentaires de l'OCDE sur cet article :

> La réduction prévue à l'alinéa *a* du paragraphe 2 ne devrait pas être accordée en cas d'usage abusif de cette disposition, par exemple lorsqu'une société détenant une participation inférieure à 25 % a, peu de temps avant que les dividendes deviennent payables, été acquise essentiellement dans le but de tirer profit de la disposition en question, ou encore lorsque la participation qualifiante a été constituée principalement pour obtenir le bénéfice de la réduction. Afin de parer à de telles manœuvres, les États contractants pourront juger opportun d'ajouter à l'alinéa *a* du paragraphe 2 une disposition libellée comme suit :
>
>> à condition que la participation n'ait pas été acquise essentiellement pour tirer avantage de la présente disposition.

On donne ci-après d'autres exemples d'arrangements visant à tourner divers seuils trouvés dans la convention.

Limite de temps pour la constitution de certains établissements stables

96. L'article 5, paragraphe 3, de la convention comprend une règle selon laquelle, dans certaines circonstances, la fourniture de conseils par une entreprise étrangère pendant un certain temps pour le même projet ou pour des projets apparentés constitue un établissement stable. Les contribuables pourront être tentés de tourner l'application de cette disposition en partageant un projet unique entre entreprises associées ou en divisant un contrat unique entre différents contrats afin de faire valoir que ces contrats correspondent à différents projets. Les paragraphes 11 et 12 des commentaires sur l'article 5 traitent de ces arrangements.

Seuils d'imposition à la source des gains en capital réalisés sur des actions

97. Le paragraphe 4 de l'article 13 autorise un État à imposer les gains en capital réalisés sur les actions d'une société (et sur les intérêts dans certaines autres entités) dont l'actif consiste principalement en biens immobiliers situés dans cet État. Aux fins de cette disposition, l'actif d'une telle entité est jugé consister principalement en biens immobiliers situés dans un État si la valeur dudit bien immobilier dépasse 50 % de la valeur de tous les actifs de l'entité.

98. On pourrait tenter de tourner cette disposition en diluant le pourcentage de la valeur d'une entité qui provient d'un bien immobilier situé dans un État donné en prévision de la cession d'actions ou d'intérêts dans cette entité. Dans le cas d'une société, cela pourrait se faire par une injection appréciable de capitaux dans la société en échange d'obligations ou d'actions privilégiées dans des conditions prévoyant que ces obligations ou actions seraient rachetées peu après la cession des actions ou intérêts.

99. Lorsque les faits établissent que des actifs ont été transférés à une entité en vue de prévenir l'application du paragraphe 4 de l'article 13 à une cession future d'actions ou d'intérêts dans cette entité, les règles générales ou doctrines judiciaires anti-abus d'un pays peuvent alors être applicables. Certains pays, toutefois, pourront souhaiter faire dire expressément dans leurs traités que le paragraphe 4 sera applicable dans ces circonstances. Cela pourrait se faire en adjoignant à l'article 13 une disposition libellée en ces termes :

> Aux fins du paragraphe 4, dans la détermination de la valeur globale de tous les actifs que possède une société, une société de personnes, une fiducie ou une succession, ceux qui ont été transférés dans cette entité principalement pour éviter l'application de ce paragraphe ne sont pas pris en compte.

3. L'importance de mécanismes appropriés pour l'application et l'interprétation des traités fiscaux

100. Le Comité reconnaît que de bonnes procédures administratives peuvent contribuer à réduire au minimum les risques que présentent des usages abusifs des traités fiscaux. Nombre de dispositions fondamentales des traités fiscaux ont besoin du support de procédures administratives efficientes en phase avec la procédure de mise en œuvre de la législation fiscale du pays. Les pays en développement pourront envisager de concevoir leurs propres dispositions de procédure concernant l'application des traités en se mettant à l'écoute de pays qui ont une riche expérience en la matière.

101. Le Comité reconnaît aussi l'importance de mécanismes appropriés pour l'interprétation des traités. De nombreux pays possèdent une longue histoire de l'interprétation judiciaire indépendante des traités qui sert de guide à l'administration fiscale. Les pays qui ont un système judiciaire plus faible ou peu d'expertise judiciaire en interprétation des traités fiscaux pourront envisager, à défaut, d'autres mécanismes pour assurer une interprétation correcte, adaptée et judicieuse des traités.

102. Les règles anti-abus ont certes de l'importance pour prévenir une utilisation abusive des traités, mais l'application de certaines règles anti-abus peut poser des difficultés aux administrations fiscales, surtout dans les pays en dé-

veloppement. Par exemple, si une application efficace des règles internes relatives aux prix de transfert peut aider les pays aux prises avec certains usages abusifs des dispositions d'un traité, ceux qui ont des services d'experts limités en matière d'établissement de prix de transfert pourront se trouver désavantagés. De plus, les pays peu expérimentés dans la lutte contre les usages abusifs des traités peuvent se sentir peu sûrs quant à la manière d'appliquer des règles générales anti-abus, en particulier quand il s'agit d'un premier essai. Cela fait qu'il est d'autant plus nécessaire de disposer de mécanismes appropriés pour assurer une interprétation correcte des traités.

103. Les pays en développement pourront aussi hésiter à adopter ou appliquer des règles anti-abus s'ils pensent que ces règles introduiraient un niveau inacceptable d'incertitude qui pourrait gêner l'investissement étranger sur leur territoire. S'il est vrai qu'un système de règles permettant aux contribuables de savoir rapidement si des règles anti-abus seraient appliquées à des transactions envisagées pourrait contribuer à alléger leurs inquiétudes, il est important qu'un tel système protège le caractère confidentiel des transactions et qu'il évite, en même temps, des interprétations discrétionnaires (lesquelles pourraient, dans certains pays, comporter des risques de corruption). De toute évidence, un solide système judiciaire indépendant contribuera à donner aux contribuables l'assurance que les règles anti-abus sont appliquées de manière objective. De même, une application judicieuse de la procédure amiable permettra de faire que les différends concernant l'application de règles anti-abus soient résolus conformément aux principes adoptés par la communauté internationale afin de sauvegarder l'autorité des traités fiscaux.

Article 2

IMPÔTS VISÉS

A. Considérations générales

1. L'article 2 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 2 du Modèle de convention de l'OCDE.

2. Cet article tend à rendre plus claires la terminologie et la nomenclature des impôts faisant l'objet de la convention. À cet égard, on peut constater qu'un même revenu ou une même fortune peuvent être, dans un même pays, assujettis à divers impôts de nature différente ou de même nature perçus par différentes subdivisions politiques ou collectivités locales. Il est donc impossible d'éviter totalement les doubles impositions si les méthodes appliquées à cette fin dans chaque État contractant ne tiennent pas compte de tous les impôts auxquels le revenu ou la fortune en question sont assujettis. Aussi la terminologie et la nomenclature relatives aux impôts visés par un traité doivent-

elles être claires, précises et aussi complètes que possible. Comme l'indiquent les commentaires de l'OCDE sur l'article 2 du Modèle de convention de cette organisation, il s'agit :

> 1. [...] de donner la possibilité d'identifier les impôts des États contractants qui sont visés par la convention, d'étendre le plus possible le champ d'application de la convention en y incluant, autant que possible, en phase avec les règles de la législation interne des États contractants, les impôts perçus par les subdivisions politiques ou les collectivités locales et d'éviter d'avoir à conclure une nouvelle convention à chaque modification de la législation interne des États contractants, et d'assurer pour chaque État contractant notification de changements marquants dans la législation fiscale de l'autre État.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 2

Paragraphe 1

3. Ce paragraphe indique que le champ d'application de la convention englobe les impôts sur le revenu et sur la fortune, quelles que soient l'autorité pour le compte de laquelle ces impôts sont perçus (État lui-même ou ses subdivisions politiques ou collectivités locales par exemple) et la méthode de perception (imposition directe ou retenue à la source, par exemple sous forme de surtaxes, de majoration d'impôt ou d'impôts supplémentaires).

Paragraphe 2

4. Ce paragraphe définit les impôts sur le revenu et sur la fortune, qui comprennent tous les impôts sur le revenu total et les éléments du revenu, sur la fortune totale et les éléments de la fortune, y compris les impôts sur les bénéfices et gains provenant de la cession de biens mobiliers ou immobiliers, ainsi que les impôts sur les plus-values et sur le montant total des salaires ou traitements payés par les entreprises. S'agissant de la portée des impôts sur le montant total des salaires et traitements payés par les entreprises, la pratique varie d'un pays à l'autre, et c'est donc une question à prendre en compte dans les négociations bilatérales. D'après le paragraphe 3 des commentaires sur l'article 2 du Modèle de convention de l'OCDE, les impôts relatifs au montant total des salaires ne comprennent pas « les contributions à la sécurité sociale ou charges similaires lorsqu'il y a un lien direct entre la contribution et les avantages individuels reçus en contrepartie ». Les commentaires de l'OCDE ajoutent :

> 4. II est évident que l'État qui a la compétence fiscale, et lui seul, peut percevoir les impôts prévus par sa législation avec leurs accessoires éven-

tuels : majorations, frais, intérêts, etc. Il n'a pas été jugé nécessaire de le dire expressément dans l'article, étant donné qu'il va de soi qu'en ce qui concerne la perception l'accessoire suit la même règle que le principal [...].

5. Il n'est fait mention dans l'article ni des « impôts ordinaires », ni des « impôts extraordinaires ». En principe, on pourrait considérer qu'il est justifié d'inclure les impôts extraordinaires dans un modèle de convention, mais l'expérience a montré que de tels impôts sont institués en général dans des circonstances très spéciales. De plus, il se serait révélé difficile d'en donner une définition. Ces impôts peuvent être extraordinaires par leur introduction, par leur système de perception, par leur taux, par le but auquel ils tendent et pour d'autres raisons encore. Dans ces conditions, il semble préférable de ne pas faire figurer les impôts extraordinaires dans l'article. Mais comme l'intention n'est pas d'exclure les impôts extraordinaires de toute convention, les impôts ordinaires n'ont pas été mentionnés non plus. Liberté est ainsi laissée aux États contractants soit de restreindre le champ d'application de la convention aux impôts ordinaires, soit au contraire de l'étendre aux impôts extraordinaires, soit encore de convenir de dispositions particulières.

Paragraphe 3

5. Le paragraphe donne aux États contractants la possibilité d'énumérer les impôts visés par la convention. D'après les commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 2 du Modèle de convention de l'OCDE, « cette liste n'a pas une valeur limitative. Elle sert d'illustration aux paragraphes précédents de l'article ». Mais il s'agira en principe de « la liste complète des impôts levés dans chaque État lors de la signature et couverts par la convention ».

Paragraphe 4

6. Les commentaires relatifs au paragraphe 4 de l'article 2 du Modèle de convention de l'OCDE sont applicables.

7. Ce paragraphe dispose, la liste des impôts indiqués dans le paragraphe 3 étant de nature purement déclaratoire, que la convention s'applique aussi à tous les impôts identiques ou substantiellement semblables établis dans un État contractant, en plus ou à la place des impôts qui existent dans cet État, après la date de signature de la convention.

8. Chaque État entreprend de notifier l'autre de tous changements marquants apportés à sa législation fiscale en lui communiquant, par exemple, des détails concernant l'existence d'impôts nouveaux ou de substitution. On encourage les pays membres à faire part également d'autres faits nouveaux à

signaler, comme l'adoption de nouvelles dispositions réglementaires ou décisions judiciaires; beaucoup de pays suivent déjà cette pratique. Les États contractants peuvent aussi étendre l'obligation de notification à tous changements marquants intervenus dans d'autres lois qui ont un impact sur leurs obligations conventionnelles. Les États contractants qui le souhaitent peuvent remplacer la dernière phrase du paragraphe par ce qui suit :

> Les autorités compétentes des États contractants se notifient tous les changements marquants qui ont été apportés à leur législation fiscale ou à d'autres lois qui ont des incidences sur les obligations que leur fait la convention.

Commentaires sur le chapitre II

Définitions

Article 3

DÉFINITIONS GÉNÉRALES

A. Considérations générales

1. L'article 3 du Modèle de convention des Nations Unies est le même que l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE, sauf que le Modèle de convention de l'OCDE définit les termes « entreprise » et « affaires » aux alinéas *c* et *h* du paragraphe 1, alors que l'article 3 du Modèle de convention des Nations Unies ne le fait pas. La raison en est que le Modèle de convention de l'OCDE a supprimé l'article 14 (professions indépendantes) alors que le Modèle de convention des Nations Unies le maintient.

2. Plusieurs définitions générales sont normalement nécessaires pour la compréhension et l'application d'une convention fiscale bilatérale bien que les termes relatifs à des concepts spécialisés soient habituellement définis ou interprétés dans des dispositions spéciales. En revanche, il y a des termes dont la définition ne figure pas dans la convention; ces définitions feront l'objet de négociations bilatérales.

3. Comme l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE, l'article 3 du Modèle de convention des Nations Unies contient un certain nombre de définitions générales nécessaires à l'interprétation des termes utilisés dans cet instrument. Il s'agit des termes ou expressions « personne », « société », « entreprise d'un État contractant », « trafic international », « autorités compétentes » et « nationaux ». L'article 3 comporte un espace pour la désignation de l'« autorité compétente » de chaque État contractant. Le terme « résident » et l'expression « établissement stable » sont définis respectivement aux articles 4 et 5, et l'interprétation de certains termes utilisés dans les articles relatifs à des catégories spéciales de revenus (comme ceux des propriétés immobilières ou les dividendes, par exemple) est précisée dans les articles en question. Les parties à une convention ont toute liberté de convenir bilatéralement de la définition à donner aux expressions « un État contractant » et « l'autre État contractant ». Elles ont également la faculté d'inclure éventuellement une référence au plateau continental dans la définition de l'État contractant.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 3

Paragraphe 1

a) *Le terme « personne »*

4. Le terme « personne », qui est défini à l'alinéa *a* comme comprenant les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes, est à interpréter dans un sens très large. D'après le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE, le terme comprend aussi toute entité qui, sans être constituée en société, est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition. Ainsi, par exemple, une fondation (*foundation, Stiftung*) peut fort bien relever de la définition de l'expression « personne ». Les associations de personnes sont également considérées comme des « personnes » soit parce qu'elles relèvent de la définition de « société », soit, lorsque tel n'est pas le cas, parce qu'elles sont constituées d'autres groupes de personnes.

b) *Le terme « société »*

5. La définition du terme « société », comme la définition correspondante qu'en donne le Modèle de convention de l'OCDE, est formulée avec référence spéciale à l'article 10 sur les dividendes. La définition a trait à cet article et à l'article 5, paragraphe 8, et à l'article 16, qui correspondent, respectivement, à l'article 5, paragraphe 7, et à l'article 16 du Modèle de convention de l'OCDE.

c) *L'expression « entreprise d'un État contractant »*

6. L'alinéa *c* définit l'expression « entreprise d'un État contractant » et « entreprise de l'autre État contractant ». Il ne définit pas le terme « entreprise » proprement dit parce que, comme il est dit dans les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE, la question de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée en elle-même constituer une entreprise a toujours été tranchée conformément aux dispositions de la législation interne des États contractants.

d) *L'expression « trafic international »*

7. La définition de « trafic international » part du principe que seul l'État contractant où est situé le siège de direction effective de l'entreprise qui exploite des navires ou aéronefs en trafic international est en droit d'imposer les bénéfices provenant de cette exploitation. Ce principe est énoncé au paragraphe 1 de l'article 8 (variante A) [correspondant au paragraphe 1 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE] et au paragraphe 1 de l'article 8

(variante B), ainsi que dans la première phrase du paragraphe 2 de cet article, à moins que, dans ce dernier cas, les activités en cause soient plus qu'occasionnelles. Toutefois, les États contractants pourront convenir à titre bilatéral d'inclure au besoin à l'alinéa *d* une référence à la résidence afin que la définition soit conforme à la teneur générale des autres articles concernant le trafic international. Il conviendrait dans ces cas, ainsi que l'indiquent les commentaires sur l'alinéa *d* du paragraphe 1 de l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE, de remplacer le membre de phrase : « une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » par les mots « une entreprise d'un État contractant » ou bien « un résident d'un État contractant ».

8. Comme il est dit aussi dans les commentaires de l'OCDE, la définition de « trafic international » prend un sens plus large que celui qu'on en donne normalement, afin de préserver pour l'État du lieu de direction effective le droit d'imposer un trafic purement national ainsi qu'un trafic international entre des États tiers et de permettre à l'autre État contractant d'imposer le trafic uniquement à l'intérieur de ses frontières.

e) *L'expression « autorité compétente »*

9. Comme dans le Modèle de convention de l'OCDE, la définition de « autorité compétente » est laissée aux États contractants, qui sont libres de désigner une ou plusieurs autorités comme étant compétente[s] concernant l'application de la convention. Cette approche est nécessaire parce que, dans certains pays, la mise en œuvre de conventions de double imposition peut ne pas relever uniquement de la juridiction des plus hautes autorités fiscales dans la mesure où certaines affaires peuvent être exclusivement du ressort, ou tomber dans le domaine de compétence, d'autres autorités.

f) *Le terme « national »*

10. À l'origine, la définition du terme « national » figurait au paragraphe 2 de l'article 24, portant sur la « non-discrimination ». De ce fait, elle n'aurait eu qu'une application limitée aux seules fins de l'article 24. Étant donné que le terme « national » figure également dans d'autres articles de la convention, à savoir les alinéas *c* et *d* du paragraphe 2 de l'article 4, l'article 19, l'article 24 et l'article 25, il a été décidé, en 1999, de transférer la définition du paragraphe 2 de l'article 24 à l'alinéa *f* du paragraphe 1 de l'article 3. Pour les personnes physiques, on se borne à stipuler que le terme « national » s'applique à toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un État contractant. Il n'a pas été jugé utile d'introduire dans le texte des développements sur la signification qui s'attache au concept de « nationalité », pas plus qu'il ne semble indispensable de commenter ici spécialement le sens et la portée du mot. C'est

évidemment à l'acception dans laquelle ce terme est généralement employé et aux règles particulières à chaque État relatives à l'acquisition ou à la perte de la nationalité qu'il faut se référer pour déterminer, s'agissant de personnes physiques, ce qu'il faut entendre par « les nationaux d'un État contractant ».

11. L'alinéa *f* est plus précis en ce qui concerne les personnes morales, les sociétés de personnes et les associations. En déclarant que sont considérées comme des « nationaux » au sens du paragraphe 1 les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un État contractant, cette disposition tranche une difficulté que soulève fréquemment la détermination de la nationalité des sociétés. Certains États s'attachent, pour définir cette nationalité, moins à la loi qui régit la société qu'à l'origine des capitaux avec lesquels elle a été constituée ou à la nationalité des personnes physiques ou morales qui en assurent le contrôle.

12. De plus, en raison du rapport juridique qui s'établit entre la société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui s'apparente à la nationalité des personnes physiques, il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques.

Paragraphe 2

13. Comme le paragraphe 2 de l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE, ce paragraphe contient une règle générale concernant la définition des expressions utilisées mais non définies dans la convention. Selon les commentaires de l'OCDE, le paragraphe 2 a été modifié en 1995 :

> 13.1 [...] afin de rendre son texte plus conforme à l'interprétation générale et constante des États Membres. Au sens du paragraphe 2, la signification de tout terme ou expression non défini dans la convention pourra être déterminée par référence à toute disposition applicable du droit interne d'un État contractant, qu'il s'agisse ou non de droit fiscal. Toutefois, lorsque différentes lois d'un État contractant donnent des définitions différentes d'un terme ou expression, la signification donnée à ce terme ou expression par les lois régissant les impôts auxquels la convention s'applique doit prévaloir sur toutes les autres, y compris celles qui figurent dans les autres lois fiscales. Les États qui sont en mesure de conclure des accords amiables (en vertu des dispositions de l'article 25 et en particulier de son paragraphe 3) qui interprètent des termes et expressions non définis dans la convention devraient tenir compte de ces accords dans l'interprétation de ces termes et expressions.

Lorsqu'il y a conflit entre la législation en vigueur au moment où la convention a été signée et celle qui est en vigueur au moment de l'établissement de l'impôt, c'est cette dernière interprétation qui prévaut.

14. Les commentaires de l'OCDE disent ceci :

> 12. Toutefois, aux termes mêmes du paragraphe 2, cette disposition ne vaut que si le contexte n'exige pas une interprétation différente. Le contexte est constitué notamment par l'intention des parties contractantes lors de la signature de la convention ainsi que par le sens que la législation de l'autre État contractant attribue au terme mis en question (cela faisant implicitement référence au principe de réciprocité qui est à la base de la convention). Le libellé de l'article laisse donc aux autorités compétentes une certaine marge de manœuvre.
>
> 13. En conséquence, le libellé du paragraphe 2 permet d'établir un équilibre satisfaisant entre d'une part la nécessité d'assurer la permanence des engagements souscrits par un État lors de la signature d'une convention (car il ne faudrait pas qu'un État puisse rendre partiellement inopérantes les dispositions conventionnelles en modifiant après coup dans sa législation interne la portée des termes non définis dans la convention) et d'autre part, les exigences d'une application commode et pratique de la convention au fil des années (il convient en effet d'éviter de devoir se référer à des notions périmées).

Article 4

RÉSIDENT

A. Considérations générales

1. L'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE, hormis une modification, à savoir l'inclusion en 1999 du critère « lieu de constitution de la société » dans la liste des critères énumérés au paragraphe 1 pour l'assujettissement à l'impôt en tant que résident. Selon les commentaires de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE :

> 1. La notion de « résident d'un État contractant » a diverses fonctions et revêt de l'importance dans trois cas :
>
> *a*) Lorsqu'il s'agit de déterminer le champ d'application d'une convention quant aux personnes;
>
> *b*) Pour résoudre les cas où la double imposition résulte du fait qu'il y a double résidence;

c) Pour résoudre les cas où la double imposition provient d'un conflit de l'imposition dans l'État de la résidence et dans l'État de la source ou du situs.

2. Comme l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE, l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies définit l'expression « résident d'un État contractant » et établit les règles applicables dans les cas de double résidence. Dans les deux cas typiques de conflit entre deux résidences et entre la résidence et la source ou le situs, le conflit résulte du fait qu'en vertu de leur législation interne un État contractant ou les deux allèguent que l'intéressé réside dans leur territoire. À cet égard, les commentaires de l'OCDE apportent les éclaircissements suivants :

> 3. En général, les législations internes des divers États imposent un assujettissement complet à l'impôt, « assujettissement intégral », en raison du lien personnel existant entre le contribuable et l'État considéré (« État de la résidence »). Cet assujettissement à l'impôt ne vise pas seulement les personnes qui sont « domiciliées » dans un État, au sens que l'on donne habituellement au terme « domicile » (droit privé). Par extension, l'assujettissement intégral à l'impôt vise également les personnes qui séjournent en permanence, ou parfois seulement pendant un certain temps, sur le territoire de l'État. Quelques législations assujettissent intégralement à l'impôt les particuliers qui exercent une activité à bord de navires dont le port d'attache est situé dans l'État considéré.
>
> 4. Les conventions de double imposition ne se préoccupent pas en général des législations internes des États contractants ayant pour objet de définir les conditions dans lesquelles une personne est reconnue, au point de vue fiscal, comme « résidente » d'un État et est par conséquent assujettie intégralement à l'impôt dans cet État. Ces conventions ne précisent pas les critères auxquels doivent répondre les dispositions des législations internes sur la « résidence » pour que les États contractants reconnaissent à l'un d'entre eux le droit d'assujettissement intégral. À cet égard, les États arrêtent leur position en se fondant uniquement sur leur législation interne.
>
> 5. On peut facilement s'en rendre compte lorsqu'il y a conflit non pas entre deux résidences, mais entre la résidence et la source ou le situs. Toutefois, les mêmes considérations s'appliquent en cas de conflit entre deux résidences. Dans ce dernier cas, il faut cependant noter que l'on ne peut parvenir à une solution du conflit en se référant à la notion de résidence adoptée par la législation interne des États considérés. Des clauses spéciales doivent être insérées dans la convention pour déterminer à laquelle des deux notions de résidence il convient d'accorder la préférence.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 4

Paragraphe 1

3. L'ancien Groupe d'experts avait décidé d'adopter comme texte du paragraphe 1 de l'article 4 la première des deux phrases qui composent le paragraphe 1 de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE et avait d'abord décidé de ne pas retenir la seconde, rédigée comme suit : « Toutefois, cette expression [résident d'un État contractant] ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus provenant de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située. » Cette seconde phrase, qui avait été insérée dans le Modèle de convention de l'OCDE pour couvrir, par exemple, le cas des diplomates et du personnel consulaire étrangers en poste dans un pays qui impose les résidents en fonction de leurs revenus mondiaux, où ils pourraient être considérés comme des résidents au regard de la législation interne de ce pays, tout en n'étant imposables, du fait de leur statut spécial, que sur les revenus provenant de sources situées dans ce pays, avait également été insérée en 1999 dans le paragraphe 1 de l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies.

4. Les commentaires de l'OCDE observent :

> 8.1 Conformément aux dispositions de la seconde phrase du paragraphe 1, n'est cependant pas considérée comme « résident d'un État contractant », au sens de la convention, la personne qui, bien que non domiciliée dans cet État, est regardée comme résident par la législation interne et n'est soumise qu'à une imposition limitée aux revenus dont la source est située dans cet État ou à la fortune qui y est située. Cette situation se rencontre dans certains États à l'égard de personnes physiques, notamment les agents diplomatiques et les fonctionnaires consulaires étrangers en service sur leur territoire.
>
> 8.2 Dans ses termes et dans son esprit, la seconde phrase exclut également de la définition de résident d'un État contractant les entreprises sous contrôle étranger exonérées d'impôt sur leurs revenus étrangers en vertu de régimes de faveur conçus pour attirer les sociétés relais. Elle exclut également les sociétés et autres personnes qui ne sont pas soumises à un assujettissement complet à l'impôt dans l'État contractant parce que ces personnes, même si elles sont des résidents de cet État en vertu du droit fiscal interne de cet État, sont considérées être des résidents d'un autre État selon les dispositions d'une convention entre ces deux États. L'exclusion de certaines sociétés et autres personnes de la définition n'empêcherait évidemment pas les États contractants d'échanger des renseignements au sujet de leurs activités (voir le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 26). En fait, les États pourraient considérer qu'il

serait approprié de procéder à des échanges spontanés de renseignements au sujet des personnes qui tentent d'obtenir des conventions fiscales des avantages indus.

5. Comme la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE, le paragraphe 1 de l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies se réfère à la notion de résidence adoptée par la législation interne des États contractants et il énumère les critères d'imposition à l'impôt comme résident : le domicile, la résidence, le siège de direction (à quoi le Modèle de convention des Nations Unies ajoute le « lieu de constitution ») ou tout autre critère analogue. Ainsi formulée, la définition de l'expression « résident d'un État contractant » vise, d'après les commentaires de l'OCDE, à couvrir, pour ce qui concerne les personnes physiques, « [...] les diverses formes de liens personnels envers un État qui, dans les législations fiscales internes, déterminent un assujettissement illimité à l'impôt (assujettissement intégral à l'impôt[23]) ».

6. L'OCDE commente comme suit :

8.4 Selon l'interprétation générale de la plupart des États Membres, le gouvernement de chaque État ainsi que ses subdivisions politiques ou collectivités locales sont des résidents de cet État au sens de la convention. Avant 1995, le Modèle ne l'indiquait pas expressément; en 1995, l'article 4 a été modifié pour mettre en conformité le texte du Modèle avec cette interprétation.

(On peut signaler qu'en 1999 la même modification a été adoptée aussi pour le Modèle de convention des Nations Unies.)

8.6 Le paragraphe 1 vise les personnes qui sont « assujetties à l'impôt » dans un État contractant en vertu de sa législation interne, en application de divers critères. Dans de nombreux États, une personne est considérée comme étant assujettie à l'obligation fiscale illimitée même si l'État contractant ne lui applique pas en fait d'impôt. Par exemple, les organismes de retraite, les organismes caritatifs et d'autres organismes peuvent être exonérés d'impôt, à condition qu'ils remplissent toutes les conditions prévues dans la législation fiscale pour cette exonération. Ils sont donc soumis à la législation fiscale d'un État contractant. De plus, s'ils ne remplissent pas les conditions fixées, ils sont tenus d'acquitter l'impôt. La plupart des États considèrent ces organismes comme des résidents aux fins de la convention (voir, par exemple, le paragraphe 1 de l'article 10 et le paragraphe 5 de l'article 11).

8.7 Mais, dans certains États, ces organismes ne sont pas considérés comme assujettis à l'impôt s'ils en sont exonérés en vertu de la législa-

[23] Par. 8 des commentaires de l'OCDE sur l'article 4.

> tion fiscale du pays. Ces États peuvent ne pas considérer ces organismes comme des résidents aux fins de leurs conventions à moins que ces organismes ne soient expressément couverts par celles-ci. Les États contractants qui adoptent cette position peuvent régler cette question dans leurs négociations bilatérales.
>
> 8.8 Lorsqu'un État ne tient pas compte de l'existence d'une société de personnes pour des fins fiscales et lui applique le régime de la transparence fiscale, imposant plutôt les associés sur leur part du revenu de la société de personnes, cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt et ne peut donc pas être considérée comme résidente de cet État. Dans un tel cas où le revenu de la société de personnes « transite » vers les associés en vertu de la législation interne de cet État, les partenaires sont les personnes qui sont assujetties à l'impôt sur ce revenu et qui peuvent donc prétendre au bénéfice des conventions conclues par les États dont elles sont résidentes. C'est ce qui se produit même si, en vertu de la législation interne de l'État de la source, le revenu est imputé à une société de personnes qui est traitée comme une entité indépendante imposable. Les États qui ne seraient pas en mesure de se rallier à cette interprétation de l'article pourraient obtenir le même résultat au moyen d'une disposition spéciale qui éviterait les doubles impositions consécutive à une différence d'imputation du revenu de la société de personnes par les deux États.

Certains membres du Comité d'experts n'adhèrent pas à la proposition du paragraphe 8.8 des commentaires de l'OCDE citée ci-dessus, selon laquelle les partenaires de sociétés de personnes fiscalement transparentes peuvent prétendre aux avantages sociaux de la convention, disant qu'un tel résultat ne serait possible que si la convention considérée contenait une règle spéciale à cet effet.

Paragraphe 2

7. Ce paragraphe, qui reprend le paragraphe 2 de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE, énumère par ordre décroissant de pertinence un certain nombre de critères subsidiaires à appliquer lorsqu'une personne physique est résidente des deux États contractants et que les critères précédents ne permettent pas de déterminer clairement sa situation quant à la résidence. On pourra noter qu'en 1999 le terme « uniquement » a été inséré dans les alinéas *a, b* et *c* du paragraphe 2, suite aux modifications apportées précédemment au Modèle de convention de l'OCDE, laquelle commente comme suit :

> 9. Le paragraphe vise le cas où, en vertu des dispositions du paragraphe 1, une personne physique est résidente des deux États contractants.

10. Pour résoudre ce conflit, il faut établir des règles spéciales qui donnent la prépondérance aux liens rattachant le contribuable à un État plutôt qu'à l'autre. Dans la mesure du possible, le critère de référence doit être tel qu'il ne fasse pas de doute que l'intéressé ne remplit les conditions requises que dans un État seulement; en même temps, le critère devra être tel que le lien retenu fasse paraître normale l'attribution à l'État considéré du droit de lever l'impôt. Les faits auxquels s'appliqueront les règles spéciales sont ceux qui prévalent au cours de la période pendant laquelle la résidence du contribuable a une incidence sur son assujettissement à l'impôt, période qui peut être d'une durée moindre que celle d'une période d'imposition entière. Par exemple, au cours d'une année civile, un particulier réside dans un État A, selon la législation fiscale de cet État, du 1er janvier au 31 mars, puis il se rend dans l'État B. Comme il réside dans l'État B plus de 183 jours, il est considéré par la législation fiscale de l'État B comme résident de cet État pendant l'année entière. Si l'on applique les règles spéciales pour la période du 1er janvier au 31 mars, le particulier était résident de l'État A. Par conséquent, l'État A comme l'État B devraient traiter ce particulier comme un résident de l'État A pour cette période, et comme un résident de l'État B du 1er avril au 31 décembre.

11. L'article accorde la préférence à l'État contractant où l'intéressé dispose d'un foyer d'habitation permanent. Ce critère suffira souvent pour résoudre le conflit résultant du fait qu'une personne qui a un foyer permanent dans un État contractant a seulement effectué un séjour d'une certaine durée dans l'autre État contractant.

12. L'alinéa *a* veut donc dire que, pour l'application de la convention (c'est-à-dire lorsqu'il y a conflit entre les législations des deux États), on considère que la résidence de la personne physique se trouve là où celle-ci a la possession ou la jouissance d'un foyer d'habitation, à condition que ce dernier soit permanent, c'est-à-dire que la personne l'ait aménagé et réservé à son usage d'une manière durable, par opposition à l'occupation d'un lieu d'habitation dans des conditions telles que ce séjour apparaisse comme devant être de courte durée.

13. Au sujet de la notion de foyer d'habitation, il faut observer que toute forme d'habitation peut être prise en considération (maison ou appartement qui est la propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée louée). Mais la permanence de l'habitation est essentielle, ce qui signifie que l'intéressé fait le nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivaient,

est nécessairement lié à une courte durée (voyage d'agrément, voyage d'affaires, voyage d'études, stage dans une école, etc.).

14. Si la personne physique possède un foyer d'habitation permanent dans les deux États contractants, le paragraphe 2 donne la préférence à l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits, c'est-à-dire à l'État dans lequel se trouve le centre des intérêts vitaux de l'intéressé. Lorsqu'il est impossible de déterminer la résidence en se référant aux dispositions mentionnées ci-dessus, le paragraphe 2 prévoit des critères secondaires qui sont d'abord le séjour habituel, ensuite la nationalité. Si une personne physique possède la nationalité des deux États ou n'a la nationalité d'aucun d'eux, la question devra être tranchée d'un commun accord entre les administrations intéressées, conformément aux dispositions de l'article 25.

15. Lorsque la personne physique a un foyer d'habitation permanent dans les deux États contractants, il y a lieu de rechercher dans les faits celui des deux États avec lequel les liens personnels et économiques sont les plus étroits. Seront ainsi pris en considération les relations familiales et sociales de l'intéressé, ses occupations, ses activités politiques, culturelles ou autres, le siège de ses affaires, le lieu d'où il administre ses biens, etc. Les circonstances doivent être examinées dans leur ensemble; mais il est évident cependant que les considérations tirées du comportement personnel de l'intéressé doivent spécialement retenir l'attention. Si une personne qui a une habitation dans un État établit une seconde habitation dans un autre État, tout en conservant la première, le fait que l'intéressé conserve cette première habitation dans le milieu où il a toujours vécu, où il a travaillé et où il garde sa famille et ses biens peut, avec d'autres éléments, contribuer à démontrer qu'il a conservé le centre de ses intérêts vitaux dans le premier État.

16. L'alinéa *b* établit un critère secondaire pour deux situations bien distinctes et différentes, à savoir :

- *a*) Le cas où la personne physique dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États contractants et où on ne peut déterminer celui de ces États où elle a le centre de ses intérêts vitaux;
- *b*) Le cas où la personne physique ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États contractants.

Préférence est donnée à l'État contractant où la personne physique séjourne de façon habituelle.

17. Dans la première situation visée, à savoir le cas où la personne physique dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États,

le fait du séjour habituel dans un État plutôt que dans l'autre apparaît donc comme la circonstance qui, en cas de doute quant à l'endroit où l'intéressé a le centre de ses intérêts vitaux, fait pencher la balance du côté de l'État où il séjourne le plus souvent. Doivent être pris en considération, à cet égard, les séjours faits par l'intéressé, non seulement au foyer d'habitation permanent de l'État considéré, mais aussi à tout autre endroit du même État.

18. La seconde situation envisagée est le cas d'une personne physique qui ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États contractants, comme par exemple une personne passant d'un hôtel à l'autre. Dans ce cas également, tous les séjours faits dans un État doivent être pris en considération, sans qu'il faille en rechercher la raison.

19. En disposant que, dans les deux situations qu'il envisage, la préférence est donnée à l'État contractant où la personne physique séjourne de façon habituelle, l'alinéa *b* ne précise pas sur quelle période doit avoir lieu la comparaison, laquelle doit porter sur une période suffisamment longue pour permettre d'apprécier si la résidence dans chacun des deux États est habituelle et d'apprécier aussi la périodicité des séjours.

20. Lorsque, dans les deux situations visées à l'alinéa *b,* la personne physique séjourne de façon habituelle dans chacun des États contractants, ou lorsque l'intéressé ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, préférence est donnée à l'État dont la personne physique possède la nationalité. Si, toujours dans ces cas, l'intéressé possède la nationalité de chacun des États contractants, ou s'il ne possède la nationalité d'aucun d'eux, l'alinéa *d* confie aux autorités compétentes le soin de trancher la difficulté d'un commun accord, selon la procédure amiable prévue à l'article 25.

Paragraphe 3

8. Le paragraphe 3, qui reprend le paragraphe 3 de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE, concerne les sociétés et tous autres groupements de personnes, qu'ils aient ou non la personnalité juridique. Les commentaires de l'OCDE disent, au paragraphe 21, qu'il « peut être rare, dans la pratique, qu'une société, etc., soit assujettie à l'impôt en raison de sa résidence dans plus d'un État, mais le cas pourra évidemment se présenter si, par exemple, un État se base sur le lieu d'enregistrement et l'autre sur le lieu où se trouve la direction effective. Il faut donc également établir pour les sociétés, etc., des règles concernant la préférence ». D'après le paragraphe 22 des commentaires de l'OCDE, « ce ne serait pas une solution adéquate que d'attacher de l'importance à un critère de pure forme comme l'enregistrement. C'est pourquoi le

paragraphe 3 attache de l'importance au lieu où la société, etc., est effectivement dirigée ». On peut noter que, de même que pour le Modèle de convention de l'OCDE, le mot « uniquement » a été ajouté en 1999 au critère permettant d'établir le lieu de résidence d'un résident des deux États contractants qui n'est pas une personne physique.

9. Les commentaires de l'OCDE poursuivent :

> 23. Le libellé du critère de préférence pour les personnes autres que les personnes physiques a été examiné en particulier à propos de l'imposition des revenus provenant de la navigation maritime, intérieure et aérienne. Plusieurs conventions, pour éviter les doubles impositions de ces revenus, réservent le droit d'imposer à l'État où se trouve le « siège de direction » de l'entreprise; d'autres prennent en considération le « siège de direction effective », ou encore le « domicile fiscal » de l'exploitant.
>
> 24. Eu égard à ces considérations, le « siège de direction effective » a été adopté comme critère de préférence pour les personnes autres que les personnes physiques [...].

10. Il est entendu qu'on peut, pour déterminer le « siège de direction effective », être amené à prendre en compte des circonstances telles que le lieu de direction et de contrôle effectifs d'une société, le lieu où se décident au plus haut niveau les grandes orientations essentielles à la direction de la société, le lieu qui joue un rôle de premier plan pour la direction de la société du point de vue économique et fonctionnel, et le lieu où sont conservés les livres comptables les plus importants. Les commentaires de l'OCDE se réfèrent à ce propos à la pratique suivie à cet égard par certains pays :

> 24.1 Certains pays estiment cependant que les cas de double résidence pour les personnes qui ne sont pas des personnes physiques sont relativement rares et doivent être traités au cas par cas. Certains pays considèrent en outre que l'adoption d'une approche au cas par cas est la meilleure formule pour résoudre les difficultés qui surgissent, du fait de l'utilisation des nouvelles technologies de communication, lorsqu'il s'agit de déterminer le siège de direction effective d'une personne morale. Ces pays sont libres de laisser les autorités compétentes trancher la question de la résidence de ces personnes, sous réserve que le paragraphe soit remplacé par ce qui suit :
>
>> 3. Lorsque, en vertu des dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est résidente des deux États contractants, les autorités compétentes des deux États contractants s'efforcent de déterminer d'un commun accord l'État duquel cette personne est réputée être résidente aux fins de la convention, eu égard au lieu où se situe son siège de direction effective, au lieu où elle a été constituée en société ou en toute autre forme juridique et

> à tout autre facteur pertinent. En l'absence d'un tel accord entre les États contractants, la personne ne pourra prétendre à aucun des abattements ou exonérations prévus par la convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes des États contractants.

Les autorités compétentes chargées d'appliquer ces dispositions pour déterminer la résidence d'une personne morale aux fins de la convention prendront en considération divers facteurs tels que le lieu où le conseil d'administration ou tout autre organe équivalent se tiennent généralement, le lieu où le directeur général et les autres dirigeants exercent généralement leur activité, le lieu où s'exerce la gestion supérieure des affaires courantes de la personne, le lieu où se situe le siège de la personne morale, l'État dont la législation régit le statut juridique de la personne morale, le lieu où sa comptabilité est tenue, la réponse à la question de savoir si le fait que l'on détermine que la personne morale est résidente de l'un des États contractants, mais pas de l'autre aux fins de la convention, fait naître le risque d'application indue des dispositions de la convention, etc. Les pays qui considèrent que les autorités compétentes ne devraient pas se voir investies du pouvoir de se prononcer sur de tels cas de double résidence sans disposer d'indications sur les facteurs à prendre en compte pour statuer souhaiteront peut-être compléter cette disposition, afin de faire référence aux facteurs susmentionnés ou à d'autres facteurs jugés pertinents. Par ailleurs, sachant que l'application de cette disposition sera normalement revendiquée par l'entité intéressée en vertu du mécanisme prévu au paragraphe 1 de l'article 25, cette dernière devra soumettre son cas dans les trois ans suivant la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention résultant du fait qu'elle est considérée comme résidente des deux États contractants. Parce que les éléments sur lesquels la décision sera fondée peuvent évoluer avec le temps, les autorités compétentes statuant en vertu des dispositions de cet article devraient préciser à quelle période se rapporte leur décision.

11. Un problème particulier, pour un traité bilatéral entre l'État A et l'État B, peut se produire dans le cas d'une société qui est résidente de l'État A au sens du paragraphe 1 de l'article 4 et perçoit par exemple des intérêts, non pas directement, mais par l'intermédiaire d'un établissement stable qu'elle a dans un pays tiers, l'État C. L'application du Modèle de convention aura pour effet de donner à cette société la possibilité de demander à bénéficier des conditions (par exemple relativement au non-paiement d'impôts sur les intérêts) prévues dans le traité conclu entre l'État A et l'État B, pour ce qui est des intérêts qui sont versés à son établissement stable situé dans l'État C. On a là un exemple de

cas « triangulaire ». On s'est inquiété des possibilités d'utilisation abusive des traités au cas où, dans l'exemple cité, l'État C serait un paradis fiscal et l'État A exempterait d'impôts les bénéfices des établissements stables des entreprises qui sont résidentes dudit État A. Cette situation fait l'objet d'une étude approfondie de l'OCDE sur la question[24]. Les États qui souhaitent se prémunir contre les abus peuvent recourir aux solutions qui sont suggérées dans cette étude, en adoptant des dispositions supplémentaires dans les traités.

Article 5

ÉTABLISSEMENT STABLE

A. Considérations générales

1. L'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement se fonde sur l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, dont il diffère toutefois sur plusieurs points importants. Pour l'essentiel, ces points sont les suivants :

— La durée requise pour qu'un chantier de construction constitue un établissement stable est de six mois, au lieu de 12 mois comme c'est le cas dans le Modèle de convention de l'OCDE, et ce critère s'étend expressément aux chantiers de montage ainsi qu'aux activités de surveillance qu'appellent ces chantiers (par. 3, *a*);

— La fourniture de services par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel constitue un établissement stable lorsque des activités de cette nature se poursuivent pendant une période représentant un total de plus de 183 jours dans les limites d'une durée quelconque de 12 mois commençant ou prenant fin pendant l'année fiscale considérée (par. 3, *b*);

— L'article 14 (professions indépendantes) a été maintenu alors qu'il a été supprimé dans le Modèle de l'OCDE, l'article 5 traitant des cas qui étaient précédemment soumis au critère de la « base fixe » énoncé dans cet article. Comme on l'indique plus loin (au paragraphe 15.1 et par la suite), alors que le Modèle de convention des Nations Unies a maintenu l'article 14, les présents commentaires donnent des indications aux pays qui ne souhaitent pas faire figurer un tel article dans leurs accords fiscaux bilatéraux;

[24] Repris à la page R(11)-1 du volume II de la version intégrale du Modèle de convention de l'OCDE.

— Dans la liste du paragraphe 4 énumérant les cas où l'on considère qu'il n'y a pas établissement stable (souvent appelée liste des « activités préparatoires ou auxiliaires), on ne trouve pas mentionné le terme de « livraison » dans le cas du Modèle de convention des Nations Unies alors qu'il l'est dans le cas de l'OCDE. Il s'ensuit qu'une activité de livraison pourrait constituer un établissement stable, sans que cela soit le cas dans le Modèle de l'OCDE;

— Les activités d'un « agent dépendant » peuvent constituer un établissement stable, même si cette personne n'a pas ou n'exerce pas habituellement le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise, lorsqu'elle exploite habituellement un stock de marchandises sur lequel elle prélève régulièrement des marchandises aux fins de livraison (par. 5, *b*);

— Une disposition spéciale précise dans quelles conditions une entreprise d'assurances est considérée comme ayant un établissement stable; de ce fait, le Modèle de convention des Nations Unies rend plus probable l'existence d'un établissement stable (par. 6);

— Un agent indépendant agissant en tant que tel ne constitue pas d'ordinaire un établissement stable pour l'entreprise qui fait appel à lui du fait qu'un tel agent exerce en réalité sa propre activité en fournissant un service. Contrairement au Modèle de convention de l'OCDE, le Modèle de convention des Nations Unies dit qu'un tel agent, lorsqu'il consacre exclusivement ou presque exclusivement son temps à un client particulier et ne traite pas avec ce dernier dans des conditions de pleine concurrence, n'est pas considéré comme jouissant de l'indépendance requise (par. 7).

On examine ces différences de manière plus détaillée ci-après.

2. La notion d'« établissement stable » est utilisée dans les conventions fiscales bilatérales en vue de déterminer le droit, pour un État, d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État. En particulier, les bénéfices d'une entreprise d'un État ne seront imposables dans l'autre État que si elle y dispose d'un établissement stable et seulement dans la mesure où ses bénéfices sont imputables à l'activité de cet établissement. Le principe de l'établissement stable était déjà utilisé dans les modèles antérieurs de conventions, y compris les modèles élaborés en 1928 par la Société des Nations. Le Modèle des Nations Unies réaffirme ce principe.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 5

Paragraphe 1

3. Ce paragraphe, qui reprend le paragraphe 1 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE, donne de l'expression « établissement stable » une définition qui dégage les caractéristiques essentielles d'un établissement, c'est-à-dire une « installation fixe d'affaires », dotée d'un situs distinct. D'après le paragraphe 2 des commentaires de l'OCDE, cette définition contient les conditions ci-après :

— L'existence d'une « installation d'affaires », c'est-à-dire d'une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage;

— Cette installation d'affaires doit être « fixe », c'est-à-dire qu'elle doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence;

— L'exercice des activités de l'entreprise par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires; ce qui signifie habituellement que les personnes qui, d'une façon ou d'une autre, dépendent de l'entreprise (le personnel) exercent les activités de l'entreprise dans l'État où est située l'installation fixe.

L'OCDE observe plus loin :

> 3. Peut-être pourrait-on soutenir qu'il eût été opportun de mentionner également dans la définition générale l'autre élément caractéristique de l'établissement stable auquel on a parfois attaché une certaine importance dans le passé, à savoir que l'établissement doit avoir un caractère productif, c'est-à-dire contribuer aux bénéfices de l'entreprise. Ce point de vue n'a pas été retenu dans la présente définition. Il est en effet évident que, dans une entreprise commerciale bien administrée, chaque élément de l'entreprise contribue à la productivité de l'ensemble. Il ne s'ensuit pas nécessairement que, du fait que, dans le cadre général de l'organisation, un établissement particulier a un « caractère productif », l'on puisse attribuer à bon droit à cet établissement une part de bénéfices en vue de l'imposition dans un territoire particulier (voir commentaires sur le paragraphe 4).
>
> 4. L'expression « installation d'affaires » couvre tout local, matériel ou installation utilisé pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'il serve ou non exclusivement à cette fin. Il peut même y avoir une installation d'affaires lorsqu'aucun local n'est disponible ni nécessaire pour l'exercice des activités de l'entreprise et que celle-ci ne dispose que d'un certain emplacement. Il importe peu que l'entreprise soit ou non propriétaire ou locataire du local, du matériel ou de l'installation ou qu'elle l'ait d'une

autre manière à sa disposition. Ainsi, l'installation d'affaires peut être constituée par une place sur un marché, ou par un certain emplacement, utilisé de manière permanente, dans un dépôt de douane (par exemple pour l'entreposage de marchandises taxables). L'installation d'affaires peut aussi se trouver dans les locaux d'une autre entreprise. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'entreprise étrangère dispose en permanence de certains locaux ou d'une partie des locaux appartenant à l'autre entreprise.

4.1 Comme il a été noté précédemment, le simple fait qu'une entreprise ait à sa disposition un certain emplacement servant à ses activités d'entreprise suffit pour constituer une installation d'affaires, de sorte que l'entreprise n'a pas à détenir un droit juridique formel sur cette installation. Ainsi, par exemple, il pourrait y avoir un établissement stable lorsqu'une entreprise occupe illégalement un certain emplacement à partir duquel elle exerce son activité.

4.2 Si l'existence d'un droit juridique formel d'utiliser un emplacement particulier n'est pas indispensable pour que cet emplacement constitue un établissement stable, la simple présence d'une entreprise dans un emplacement particulier ne signifie pas nécessairement que cet emplacement soit à la disposition de l'entreprise. Ces principes sont illustrés par les exemples suivants, dans lesquels les représentants d'une entreprise sont présents dans les locaux d'une autre entreprise. Le premier exemple est celui d'un vendeur qui se rend régulièrement chez un client important pour prendre des commandes et, à cette fin, rencontre le directeur des approvisionnements dans son bureau. Dans ce cas, les locaux du client ne sont pas à la disposition de l'entreprise pour laquelle travaille le vendeur et ne constituent donc pas une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise réalise son activité (toutefois, selon les circonstances, le paragraphe 5 peut s'appliquer pour conclure à l'existence d'un établissement stable présumé).

4.3 Le deuxième exemple est celui d'un employé d'une société qui, durant une longue période, est autorisé à utiliser un bureau au siège d'une autre société (par exemple, une filiale récemment acquise) afin de veiller à ce que la seconde société respecte ses obligations aux termes de contrats conclus avec la première. Dans ce cas, l'employé exerce des activités liées à l'activité de la première société et le bureau mis à sa disposition au siège de la seconde société constitue un établissement stable de son employeur, pour autant que le bureau soit à sa disposition pour une période de temps assez longue pour constituer une « installation fixe d'affaires » (voir les paragraphes 6 à 6.3) et que les activités exercées à cet endroit ne soient pas limitées aux activités décrites au paragraphe 4 de l'article.

4.4 Le troisième exemple est celui d'une entreprise de transports routiers qui, pendant plusieurs années, utilise quotidiennement un quai de livraison dans l'entrepôt d'un client afin de livrer des produits achetés par ce client. Dans ce cas, la présence en cet endroit de l'entreprise de transports routiers est si limitée que cet emplacement ne saurait être considéré comme étant à sa disposition de façon à constituer un établissement stable de cette entreprise.

4.5 Le quatrième exemple est celui d'un peintre en bâtiment qui, deux ans durant, passe trois jours par semaine dans le grand immeuble de bureaux de son principal client. Dans ce cas, la présence du peintre dans l'immeuble de bureaux d'une autre entreprise où il exerce les fonctions les plus importantes de son activité d'entreprise (à savoir la peinture) permet de conclure à l'existence d'un établissement stable de ce peintre.

4.6 L'expression « par l'intermédiaire de » doit être interprétée au sens large comme s'appliquant à toute situation dans laquelle des activités d'entreprise sont exercées sur un site particulier qui est à la disposition de l'entreprise à cet effet. Ainsi, une entreprise occupée à paver une route sera considérée comme exerçant son activité « par l'intermédiaire » du site où cette activité se déroule.

5. D'après la définition, l'installation d'affaires doit être « fixe ». Ainsi, il doit normalement exister un lien entre l'installation d'affaires et un point géographique déterminé. La période pendant laquelle une entreprise d'un État contractant opère dans l'autre État contractant importe peu si ses opérations ne s'exercent pas en un lieu précis, mais cela ne signifie pas que l'outillage constituant l'installation d'affaires doive être matériellement fixé au sol. Il suffit que l'outillage demeure dans un endroit particulier (voir toutefois le paragraphe 20 ci-après).

5.1 Lorsque la nature des activités d'une entreprise est telle que ces activités se déplacent en différents endroits voisins, il peut être difficile de déterminer s'il existe une seule « installation d'affaires » (si deux installations d'affaires sont occupées et que les autres conditions énoncées à l'article 5 sont remplies, l'entreprise a, naturellement, deux établissements stables). Ainsi qu'il est établi aux paragraphes 18 et 20 ci-dessous, on considère en général qu'il existe une installation d'affaires distincte lorsqu'on peut dire, compte tenu de la nature des activités de l'entreprise, qu'un endroit donné à l'intérieur duquel ces activités se déplacent constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique au regard de ces activités.

5.2 On peut illustrer ce principe par des exemples. Une mine constitue à l'évidence une installation d'affaires distincte, même si des activités peuvent se déplacer d'un site à un autre au sein d'une mine qui peut

être de très grandes dimensions, dans la mesure où elle constitue une unité géographique et commerciale unique dans le cadre de l'activité minière. De même, un « centre d'hébergement de bureaux » dans lequel une société de conseil loue régulièrement différents bureaux peut être considéré comme une installation d'affaires distincte de cette société, car dans ce cas l'immeuble constitue géographiquement un tout, et le centre d'hébergement est une installation fixe d'affaires pour la société de conseil. Pour la même raison, une rue piétonne, un marché en plein air ou une foire dans les différentes parties desquels un commerçant installe régulièrement son éventaire constitue une installation d'affaires distincte pour ce commerçant.

Les commentaires de l'OCDE examinent ensuite certains exemples relatifs à la prestation de services. En citant les deux paragraphes suivants, le Comité note que l'alinéa *b* du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies est une disposition traitant spécifiquement de la fourniture de services par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou autre personnel engagé à cette fin. Dans la pratique, donc, les observations formulées aux paragraphes 5.3 et 5.4 des commentaires de l'OCDE (comme celles qui figurent dans d'autres parties des commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 5 de l'OCDE) pourraient donc être d'une moindre utilité au regard du Modèle de convention des Nations Unies que dans leur contexte originel.

5.3 En revanche, lorsqu'il n'y a pas cohérence commerciale, le fait que des activités aient lieu dans une zone géographique limitée ne doit pas conduire à considérer cette zone comme une installation fixe d'affaires. Par exemple, lorsqu'un peintre en bâtiment travaille successivement dans le cadre d'une série de contrats indépendants pour un certain nombre de clients distincts dans un grand immeuble de bureaux, on ne peut pas considérer que les travaux exécutés dans cet immeuble constituent un seul et même projet, et cet immeuble ne saurait être considéré comme une installation d'affaires unique aux fins de ces travaux. En revanche, dans l'exemple différent d'un peintre qui, aux termes d'un contrat unique, exécute des travaux dans l'ensemble d'un immeuble pour un client unique, on peut considérer que cet immeuble constitue une installation d'affaires unique aux fins de ces travaux, car il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique.

5.4 À l'inverse, il arrive qu'une zone où sont réalisées des activités dans le cadre d'un projet unique, et qui constitue un tout cohérent sur le plan commercial, n'ait pas la cohérence géographique nécessaire pour constituer une installation d'affaires unique. Par exemple, si un consultant travaille dans différentes agences implantées en des lieux différents dans le cadre d'un même projet de formation des salariés d'une

banque, il convient de traiter chaque agence séparément. En revanche, si le consultant se déplace d'un bureau à l'autre au sein d'une même agence, on considère qu'il reste dans la même installation d'affaires. L'agence unique possède une cohérence géographique, élément qui n'existe pas si le consultant se déplace dans différentes agences géographiquement distinctes.

Les commentaires de l'OCDE poursuivent :

6. Puisque l'installation d'affaires doit être fixe, il s'ensuit aussi qu'un établissement stable n'est censé exister que si l'installation d'affaires a un certain degré de permanence, c'est-à-dire si elle n'a pas un caractère purement temporaire. Une installation d'affaires peut constituer un établissement stable, même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise qui ne peuvent être exercées que sur une période très brève. Il est parfois difficile de déterminer si tel est le cas. Même si les pratiques des pays membres n'ont pas été homogènes en ce qui concerne le critère temporel, l'expérience montre que l'on n'a pas normalement conclu à l'existence d'un établissement stable lorsque l'activité avait été exercée dans un pays par l'intermédiaire d'une installation d'affaires tenue depuis moins de six mois (à l'inverse, la pratique montre que dans beaucoup de cas on a conclu à l'existence d'un établissement stable quand l'installation d'affaires était entretenue durant une période plus longue). L'une des exceptions à cette règle est celle des activités de nature récurrente : en pareil cas, chaque laps de temps pendant lequel l'installation est utilisée doit être considéré en combinaison avec le nombre de fois où elle l'a été (la période considérée pouvant s'étendre sur plusieurs années). Une autre exception est celle d'activités constituant une entreprise qui ont été menées exclusivement dans le pays considéré; dans ce cas, l'entreprise peut être de courte durée de par sa nature, mais comme elle n'a eu d'existence que dans ce pays, sa relation avec lui est plus forte. Pour faciliter l'application pratique des dispositions de l'article, les pays sont invités à tenir compte de ces pratiques lorsqu'ils sont confrontés à des litiges sur la question de savoir si une installation d'affaires donnée qui n'existe que pour une brève période constitue un établissement stable.

Le Comité dit son accord avec le point de vue exprimé au paragraphe 6 des commentaires de l'OCDE, tout en notant que de tels cas sont rares dans la pratique et qu'il convient donc d'être particulièrement prudent quand on s'appuie sur l'article 6 comme s'appliquant dans un cas réel. Les commentaires de l'OCDE poursuivent :

6.1 Comme l'indiquent les paragraphes 11 et 19, les interruptions temporaires d'activités ne mettent pas fin à l'existence d'un établissement

stable. De même, comme on l'a vu au paragraphe 6, lorsqu'une installation d'affaires donnée n'est utilisée que pendant une très courte période mais que cette utilisation intervient régulièrement sur de longues périodes, il n'y a pas lieu de considérer que cette installation d'affaires a un caractère purement temporaire.

6.2 Par ailleurs, on peut rencontrer des cas où une installation d'affaires donnée sert durant de très courtes périodes à un certain nombre d'activités analogues exercées par la même personne ou par des personnes liées en vue d'éviter que l'on considère que cette installation n'est pas utilisée à des fins purement temporaires par chacune de ces activités. Les remarques du paragraphe 18 sur l'invocation abusive du seuil des douze mois prévu au paragraphe 3 doivent s'appliquer de la même façon à de tels cas.

6.3 Si une installation d'affaires qui au départ devait servir pendant une période si courte qu'elle n'aurait pas constitué un établissement stable est en réalité utilisée pendant une durée telle qu'elle ne peut plus être considérée comme temporaire, elle devient une installation fixe d'affaires et donc, rétrospectivement, un établissement stable. Une installation d'affaires peut aussi constituer d'emblée un établissement stable même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période si, par suite de circonstances spéciales, elle est liquidée prématurément (décès du contribuable, échec de l'investissement).

7. Pour qu'une installation d'affaires constitue un établissement stable, l'entreprise qui l'utilise doit exercer ses activités en totalité ou en partie par son intermédiaire. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe 3 ci-dessus, il n'est pas nécessaire que les activités aient un caractère productif. De plus, elles n'ont pas à être permanentes, au sens de l'absence d'interruption des opérations, mais celles-ci doivent être menées de manière régulière.

8. Lorsqu'une entreprise d'un État contractant utilise une installation fixe d'affaires dans l'autre État contractant pour louer ou donner à bail à des tiers des biens corporels tels qu'installations, équipement industriel, commercial ou scientifique (ICS), immeubles ou biens incorporels tels que brevets, procédés de fabrication et autres, cette activité conférera en général à l'installation d'affaires le caractère d'un établissement stable. Il en sera de même si des capitaux sont mis à disposition par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires. Si une entreprise d'un État loue ou donne à bail des installations, de l'équipement ICS, des immeubles ou des biens incorporels à une entreprise de l'autre État sans disposer pour cette activité de location d'une installation fixe d'affaires dans l'autre État, les installations, l'équipement ICS, les immeubles ou les biens incorpo-

rels donnés à bail ne constitueront pas par eux-mêmes un établissement stable du bailleur à condition que le contrat se limite à la simple location de l'équipement ICS, etc. Il en sera encore de même dans le cas où, par exemple, le bailleur fournit du personnel après l'installation pour faire fonctionner l'équipement, à condition que le personnel ne soit responsable que du fonctionnement ou de l'entretien de l'équipement ICS sous la direction, la responsabilité et le contrôle du preneur. Si la responsabilité du personnel est plus étendue, par exemple s'il participe aux décisions concernant le travail pour lequel est utilisé l'équipement ou s'il fait fonctionner, surveille ou entretient l'équipement sous la responsabilité et le contrôle du bailleur, l'activité du bailleur peut dépasser le simple louage d'équipement ICS et peut constituer une activité d'entreprise. Dans ce cas, on pourra considérer qu'un établissement stable existe si le critère de permanence est rempli. Lorsque ces activités sont liées à celles qui sont énumérées au paragraphe 3, ou ont un caractère analogue, il est fait application du délai de [six] mois. Dans les autres cas, la décision doit être prise en fonction des circonstances.

10. L'activité de l'entreprise est exercée principalement par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel). Ce personnel inclut les employés et autres personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (agents dépendants). Les pouvoirs dont disposent ces personnes dans leurs relations avec les tiers n'entrent pas en ligne de compte. Il importe peu que l'agent dépendant soit ou non habilité à conclure des contrats s'il travaille dans l'installation fixe d'affaires elle-même (voir par. 35 ci-dessous). Mais il peut, néanmoins, y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique, les activités du personnel se bornant à monter, faire fonctionner, contrôler et entretenir cet outillage. Le montage de distributeurs automatiques, appareils à jeux et autres appareils semblables par une entreprise d'un État dans l'autre État constituera ou non un établissement stable selon que l'entreprise exercera ou non une activité commerciale en dehors du montage initial des appareils. Il n'y a pas établissement stable si l'entreprise procède simplement au montage des appareils et les loue ensuite à d'autres entreprises. Toutefois, il pourra y avoir établissement stable si l'entreprise qui monte les appareils les exploite aussi et les entretient pour son propre compte. Il en sera de même si les appareils sont exploités et entretenus par un agent dépendant de l'entreprise.

11. Un établissement stable commence à exister dès que l'entreprise commence à exercer ses activités par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires. C'est le cas dès que l'entreprise prépare, dans l'installation,

les activités auxquelles l'installation servira en permanence. La période pendant laquelle l'installation fixe d'affaires elle-même est mise en place par l'entreprise ne doit pas entrer en ligne de compte, à condition que cette activité diffère sensiblement de celle à laquelle l'installation doit servir en permanence. L'établissement stable cesse d'exister avec l'aliénation de l'installation fixe d'affaires ou avec la cessation de toute activité par son intermédiaire, c'est-à-dire lorsque toutes les opérations et mesures liées aux anciennes activités de l'établissement stable sont terminées (liquidation des activités courantes, entretien et réparation des installations). Toutefois, une interruption temporaire des opérations ne saurait être assimilée à une fermeture. Si l'installation fixe d'affaires est donnée à bail à une autre entreprise, habituellement elle servira seulement aux activités de cette entreprise et non plus à celles du bailleur; en règle générale, l'établissement stable du bailleur cesse d'exister, sauf s'il continue d'exercer ses propres activités par l'intermédiaire de l'installation fixe d'affaires.

Paragraphe 2

4. Le paragraphe 2, qui reprend le paragraphe 2 de l'article 5 du Modèle de l'OCDE, énumère des exemples de lieux qui constituent fréquemment un établissement stable. Toutefois, cette disposition n'est pas indépendante. Certes, le paragraphe 2 note qu'un bureau, une usine, etc., sont des exemples courants d'établissements stables, mais pour déterminer ce qu'il en est des activités d'une entreprise particulière, il faut aussi s'assurer que les conditions prévues au paragraphe 1 sont satisfaites. Le paragraphe 2 ne donne donc qu'une simple indication; il se peut fort bien qu'il y ait établissement stable dans un tel cas, mais cela n'établit pas qu'il y en aura nécessairement. Telle est aussi la position défendue dans les commentaires de l'OCDE, où l'on tient pour acquis que les États interprètent les termes énumérés « de telle sorte que ces installations d'affaires ne constituent un établissement stable que si elles répondent aux conditions stipulées au paragraphe 1 ». Les pays en développement souhaitent souvent élargir le champ de l'expression « établissement stable » et certains sont d'avis qu'un entrepôt devrait figurer au nombre des exemples cités. Toutefois, le fait que la « livraison » ne figure plus parmi les activités décrites aux alinéas *a* et *b* du paragraphe 4 a pour conséquence qu'un « entrepôt », quelle qu'en soit l'utilisation (sous réserve que les conditions prescrites au paragraphe 1 soient satisfaites), est un établissement stable en vertu des principes généraux énoncés dans l'article. Les commentaires de l'OCDE notent au paragraphe 13 que l'expression « siège de direction » a été mentionnée séparément car ce n'est pas nécessairement un « bureau », et que, « si la législation des deux États contractants ne distingue pas la notion de "siège de direction" de

celle de "bureau", l'expression "siège de direction" peut être omise dans leur convention bilatérale ».

5. Au sujet de l'alinéa *f,* qui précise que les mines, puits de pétrole ou de gaz, carrières ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles sont des établissements stables, les commentaires de l'OCDE disent que « le membre de phrase "tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles" doit être interprété au sens large » et comprend par exemple tout lieu d'extraction d'hydrocarbures, sur terre ou en mer. L'alinéa *f* ne mentionnant pas la prospection des ressources naturelles, sur terre ou en mer, c'est le paragraphe 1 qui permet de décider si les activités de prospection sont menées ou non par l'intermédiaire d'un établissement stable. Les commentaires de l'OCDE notent ce qui suit :

> 15. [...] Comme il n'a cependant pas été possible d'adopter une position commune sur les questions fondamentales de l'attribution du droit d'imposer et de la qualification des revenus qui proviennent des activités de prospection, les États contractants peuvent décider d'insérer des dispositions spécifiques. Ils peuvent décider, par exemple, qu'une entreprise d'un État contractant, en ce qui concerne ses activités de prospection de ressources naturelles dans un lieu ou une zone situés dans l'autre État contractant :
>
> *a*) N'est pas considérée comme ayant un établissement stable situé dans cet autre État; ou
>
> *b*) Est considérée comme exerçant ces activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre État;
>
> *c*) Est considérée comme exerçant ces activités par l'intermédiaire d'un établissement stable dans cet autre État si la durée de ces activités dépasse une période de temps donnée.
>
> Les États contractants peuvent, de plus, convenir de soumettre les revenus de ces activités à toute autre règle.

6. Comme on l'a dit plus haut, le membre de phrase de l'alinéa *f* « tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles » est à interpréter au sens large. Certains ont soutenu qu'à cette fin un « bateau de pêche » pouvait être considéré comme le lieu d'extraction ou de prospection de ressources naturelles, le poisson constituant une ressource naturelle. Leur analyse consistait à dire que, même s'il est vrai que tous les lieux ou équipements désignés comme « établissement stable » dans les alinéas *a* à *e* du paragraphe 2 présentent un certain degré de permanence ou constituent des « biens immeubles », les bateaux de pêche peuvent néanmoins être considérés comme lieu servant à l'extraction de ressources naturelles, ce qui ne se rapporte pas nécessairement aux minéraux contenus dans le sol. En fait, les bateaux de pêche peuvent être comparés aux plates-formes mobiles de forage utilisées pour les opérations de forage

en mer pour parvenir jusqu'aux huiles minérales ou au pétrole. Lorsque ces bateaux de pêche sont utilisés dans les eaux territoriales ou la zone économique exclusive de l'État côtier, les activités de ces bateaux peuvent constituer un établissement stable situé dans cet État. Mais d'autres membres ont estimé que cette interprétation permet d'objecter que c'est là donner un sens trop large à l'expression « établissement stable » et à ce que signifierait normalement l'alinéa. Par conséquent, les pays concluant un traité et souhaitant retenir cette interprétation visant les activités de pêche devraient, à leur avis, expliciter la chose en faisant une nouvelle catégorie distincte dans la liste figurant dans cet article. De ce fait, l'interprétation de la nature de cette activité relèverait des négociations entre États contractants de sorte que, par exemple, les pays considérant qu'un bateau de pêche peut constituer un établissement permanent pourraient décider de le préciser expressément dans cet article, au moyen d'une clause telle que celle qui est décrite au paragraphe 13 des présents commentaires. L'interprétation quant à la nature de cette activité devrait par conséquent relever de négociations entre États contractants.

Paragraphe 3

7. Ce paragraphe couvre une plus large gamme d'activités que le paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE qui est ainsi conçu : « Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse 12 mois. » À l'alinéa *a* du texte anglais, l'expression *installation project* utilisée par l'OCDE a été complétée par l'expression *assembly project,* en plus des « activités de surveillance » exercées sur un « chantier de construction ou de montage ». Une autre différence est que le Modèle de convention de l'OCDE fixe la durée minimale à 12 mois, alors que le Modèle de convention des Nations Unies la ramène à six mois. Dans des cas particuliers, des négociations bilatérales permettraient de réduire cette période de six mois à un délai qui ne soit pas inférieur à trois mois. Le Comité note que les avis divergent sur le point de savoir si l'alinéa *a* du paragraphe 3 est une disposition « indépendante » (de sorte qu'il ne serait pas besoin de recourir au paragraphe 1) ou si (au contraire) seuls les chantiers de construction et autres activités similaires qui satisfont aux critères du paragraphe 1 pourraient constituer des établissements stables, sous réserve du critère spécifique des six mois. Le Comité estime toutefois que, dans la pratique, un chantier de construction qui dure six mois répondra presque invariablement aux prescriptions du paragraphe 1. De fait, une entreprise qui disposerait d'un chantier de construction, etc., par l'intermédiaire duquel elle exercerait tout ou partie de ses activités, satisfera aussi aux critères du paragraphe 1.

8. Certains pays sont pour une version plus élaborée de l'alinéa *a* selon laquelle il y aurait aussi établissement stable « lorsqu'un tel chantier ou activité,

consécutif à la vente de machines ou d'équipement, se poursuit pendant moins de six mois et que les frais à payer pour ce chantier ou cette activité dépassent 10 % du prix des machines ou de l'équipement ». D'autres pays estiment que cette disposition ne constituerait pas une solution adéquate, en particulier si les machines étaient livrées par une autre entreprise que celle qui exécute les travaux de construction.

9. L'alinéa *b* du paragraphe 3 de l'article 5 traite de la fourniture de services, y compris les services de consultants, dont la prestation, dans le Modèle de convention de l'OCDE, ne constitue pas, en soi, un établissement stable. Bon nombre de pays en développement sont d'avis que cette disposition devrait couvrir les services de gestion et les services de consultants du fait que la fourniture de ces services à des pays en développement par des sociétés de pays industrialisés peut générer des bénéfices considérables. Dans la révision du Modèle de convention des Nations Unies en 2011, le Comité est convenu d'apporter une légère modification au libellé de l'alinéa *b* du paragraphe 3 de façon que la dernière proposition se lise comme suit : « mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant au total plus de 183 jours dans les limites d'une période quelconque de 12 mois commençant ou se terminant au cours de l'exercice budgétaire considéré », et non plus « mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six mois dans les limites d'une période quelconque de 12 mois », comme précédemment. On a considéré que cette modification assurait une meilleure cohérence avec la disposition figurant à l'alinéa *b* du paragraphe 1 de l'article 14.

10. Quelques pays en développement refusent catégoriquement les seuils de six mois (ou de 183 jours) dont il est fait état aux alinéas *a* et *b* du paragraphe 3, et cela pour deux raisons principales : d'une part, parce que la construction, le montage et les activités similaires pourraient, du fait de la technologie moderne, avoir une très brève durée et entraîner néanmoins des bénéfices considérables pour l'entreprise exerçant ces activités; d'autre part, et de manière plus fondamentale, parce qu'ils considèrent tout simplement que la période pendant laquelle le personnel étranger employé à ces activités séjourne dans le pays est sans rapport aucun avec leur droit d'imposer le revenu correspondant (de même, en vertu de l'article 17, que dans le cas des artistes du spectacle et des athlètes). D'autres pays en développement sont opposés à tout seuil parce qu'un tel seuil pourrait aisément être utilisé par des entreprises étrangères comme artifice pour échapper à l'impôt sur leur territoire. Toutefois, le but des traités bilatéraux est de favoriser le commerce international, l'investis-

sement et le développement, et le seuil (comme du reste le seuil en matière d'établissement permanent en général) a pour raison d'être d'encourager les entreprises à mettre en route, dans un autre État, des opérations préparatoires ou auxiliaires propres à faciliter un engagement plus durable et plus important à un stade ultérieur, sans que ces entreprises soient immédiatement assujetties à l'impôt dans cet État.

11. À cet égard, les commentaires de l'OCDE observent (les changements étant indiqués entre crochets pour tenir compte des différences de période entre les deux Modèles) :

> 18. Le critère des [six] mois s'applique à chaque chantier. Pour déterminer la durée d'existence du chantier, il ne faut pas tenir compte du temps que l'entrepreneur a déjà passé sur d'autres chantiers qui n'ont aucun rapport avec le premier. Un chantier de construction devra être considéré comme une unité, même s'il est basé sur plusieurs marchés, à condition qu'il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique. Sous réserve de cette condition, un chantier de construction constituera une unité même si les commandes ont été passées par plusieurs personnes (par exemple, pour une rangée de maisons). Le seuil de [six] mois a pu donner lieu à des abus; ainsi, on a parfois constaté que des entreprises (principalement des entrepreneurs ou des sous-traitants travaillant sur le plateau continental ou en liaison avec l'exploration et l'exploitation du plateau continental) fractionnaient leurs contrats en plusieurs éléments dont chacun portait sur une durée inférieure à [six] mois et était attribué à une société différente mais faisant partie du même groupe. Outre le fait que de tels abus puissent, selon les circonstances, donner lieu à l'application de dispositions légales ou de règles jurisprudentielles visant à contrecarrer l'évasion fiscale, les pays les plus préoccupés par ces situations pourront y apporter des solutions dans le cadre de négociations bilatérales.

Le Comité note que les mesures visant à lutter contre la fraude s'appliqueraient également dans les cas visés à l'alinéa *b* du paragraphe 3 de l'article 5. Le Commentaires du Modèle de l'OCDE note encore :

> 19. Un chantier existe à compter de la date à laquelle l'entrepreneur commence son activité y compris les travaux préparatoires exécutés dans le pays où la construction doit être édifiée, par exemple lorsqu'il installe un bureau d'étude pour la construction. En règle générale, le chantier continue d'exister jusqu'à ce que les travaux soient terminés ou définitivement abandonnés. Un chantier ne doit pas être considéré comme ayant cessé d'exister si les travaux ont été momentanément interrompus. Les interruptions saisonnières ou autres doivent entrer dans le calcul de la durée d'un chantier. Les interruptions saisonnières sont dues par

exemple au mauvais temps. Les interruptions momentanées peuvent être motivées, entre autres, par un manque de matériaux ou des difficultés de main-d'œuvre. Si, par exemple, un entrepreneur a commencé les travaux de construction d'une route le 1er mai, les a arrêtés le 1er [août] à cause des conditions atmosphériques ou d'un manque de matériaux, pour les reprendre le 1er [octobre] et les terminer le 1er [janvier] de l'année suivante, son chantier de construction doit être considéré comme un établissement stable, car un délai de [huit] mois s'est écoulé entre la date à laquelle les premiers travaux ont commencé (1er mai) et la date à laquelle ils ont été terminés (1er [janvier] de l'année suivante). Si une entreprise (entrepreneur général) qui s'est chargée d'exécuter l'ensemble des travaux d'un chantier sous-traite une partie des travaux à d'autres entreprises (sous-traitants), le temps passé par chaque sous-traitant sur le chantier doit être considéré comme temps consacré par l'entrepreneur général au chantier. Le sous-traitant lui-même a un établissement stable au chantier s'il y exerce son activité pendant plus de [six] mois.

Le Comité est d'avis que la référence, dans l'avant-dernière phrase de ce paragraphe des commentaires de l'OCDE, à « une partie » des travaux ne doit pas être comprise comme laissant entendre qu'une entreprise qui sous-traiterait la totalité des travaux ne pourrait en aucun cas disposer d'un établissement stable dans le pays hôte.

Les commentaires du Modèle de convention de l'OCDE poursuivent :

19.1 Dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal, le critère de [six] mois est appliqué au niveau de la société de personnes pour ce qui concerne ses activités propres. Si la période passée sur le site par les associés et par les employés de la société de personnes est supérieure à [six] mois, l'entreprise de la société de personnes sera de ce fait considérée comme disposant d'un établissement stable. Chacun des associés sera donc considéré comme disposant d'un établissement stable pour l'imposition de sa part des bénéfices réalisés par la société de personnes, quelle que soit la durée de la période qu'il aura lui-même passée sur le site.

20. La nature même d'un projet de construction ou de montage peut obliger l'entrepreneur à déplacer son chantier continuellement, ou du moins, périodiquement, à mesure que les travaux avancent. Ce serait le cas par exemple pour la construction d'une route ou d'un canal, le dragage d'un fleuve ou la pose de conduites. De même, lorsque des parties d'une structure importante telle qu'une plate-forme pétrolière sont assemblées en divers endroits d'un pays et transférées-remorquées vers un autre emplacement de ce pays en vue de leur assemblage final, ces opérations s'inscrivent dans un projet unique. Il importe peu dans ce cas

> que l'équipe chargée des travaux ne soit pas présente pendant [six] mois sur un emplacement particulier. Les opérations exécutées sur chaque lieu particulier font partie d'un seul projet, et celui-ci doit être considéré comme un établissement stable si, dans son ensemble, il dure plus de [six] mois.

12. L'alinéa *b* vise les activités de services seulement si elles « se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant au total plus de 183 jours dans les limites d'une période quelconque de 12 mois commençant ou se terminant au cours de l'exercice budgétaire considéré représentant un total de plus de six mois dans les limites d'une période quelconque de 12 mois ». Les mots « pour le même projet ou un projet connexe » ont été inclus parce qu'il serait inopportun de grouper des projets sans relations l'un avec l'autre en raison de l'incertitude qui risquerait d'en résulter et de la distinction fâcheuse qui se créerait entre une entreprise ayant par exemple un projet d'une durée de 95 jours et une autre entreprise ayant deux projets distincts, chacun d'une durée de 95 jours, se succédant l'un l'autre. Toutefois, certains pays trouvent l'insertion d'une limite par « projet » soit d'une manipulation trop facile, soit trop étroite car elle pourrait rendre toute imposition impossible dans le cas de plusieurs projets distincts mais successifs d'une durée de 120 ou 150 jours chacun.

13. Les États qui souhaitent traiter les bateaux de pêche opérant dans leurs eaux territoriales comme constituant un établissement stable (voir le paragraphe 6 ci-dessus) pourraient adjoindre au paragraphe 3 une disposition appropriée qui ne s'appliquerait, par exemple, qu'aux prises supérieures à un tonnage donné, ou suivant quelque autre critère.

14. Si l'on considère qu'il y a établissement stable en vertu du paragraphe 3, seuls les bénéfices imputables aux activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable sont imposables dans le pays de la source.

15. Les passages ci-après des commentaires de l'OCDE sont pertinents en ce qui concerne l'alinéa *a* du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, même s'il importe, en particulier, de garder à l'esprit que la référence à un « chantier de montage » et la période de six mois qui figurent dans le Modèle de convention des Nations Unies ne figurent pas dans celui de l'OCDE :

> 16. Ce paragraphe stipule expressément qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse 12 mois. Tout chantier qui ne remplit pas ces conditions ne constitue pas par lui-même un établissement stable, même s'il comprend une installation, par exemple un bureau ou un atelier au sens du paragraphe 2, liée à l'activité de construction. Cependant, lorsqu'un bureau ou

un atelier est utilisé pour un certain nombre de chantiers de construction, et que les activités qui y sont exercées vont au-delà de celles qui sont mentionnées au paragraphe 4, il sera considéré comme un établissement stable si les conditions prévues dans l'article sont remplies par ailleurs, même si aucun des projets ne comporte un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse 12 mois. Dans ce cas, la situation de l'atelier ou du bureau sera donc différente de celle de ces chantiers de construction ou de montage, dont aucun ne constitue un établissement stable, et il importera de veiller à ce que seuls les bénéfices qui peuvent être à juste titre attribués aux fonctions exercées et aux risques assumés par ce bureau ou cet atelier soient imputés à l'établissement stable. On peut y inclure les bénéfices qui peuvent être attribués aux fonctions exercées et aux risques assumés en liaison avec les différents chantiers de construction, mais seulement dans la mesure où ces fonctions et risques peuvent être effectivement attribués à ce bureau.

17. L'expression « chantier de construction ou de montage » ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais aussi celle de routes, de ponts ou de canaux, la rénovation (lorsqu'elle suppose d'importants travaux de structure, mais pas si elle se limite à la seule maintenance ou à la décoration) de ces bâtiments, routes, ponts ou canaux, la pose de conduites ainsi que le terrassement et le dragage. De même, l'expression « chantier de montage » ne se limite pas aux installations liées à un chantier de construction; elle englobe également l'installation de nouveaux équipements, notamment de machines complexes, dans un immeuble ou sur un site extérieur. Le paragraphe 3 s'applique à l'organisation et à la supervision sur place du chantier de construction d'un bâtiment. Les États souhaitant modifier le libellé du paragraphe pour s'assurer expressément de ce résultat ont la faculté de le faire dans le cadre de leurs conventions bilatérales.

Variante à l'intention des pays qui souhaitent supprimer l'article 14

15.1 Certains pays se sont dit d'avis qu'il conviendrait de supprimer l'article 14 et d'en incorporer la teneur dans les articles 5 et 7. Les pays qui adoptent ce point de vue le font souvent parce qu'il leur apparaît que le concept de « base fixe » figurant à l'article 14 comporte une part d'incertitude largement reconnue, et que le concept d'« établissement stable » offre une base suffisante pour définir les droits d'imposer visés à l'article 14. Ce point de vue est exprimé en ces termes dans les commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE :

1.1 Avant 2000, le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant faisait l'objet d'un article séparé, l'arti-

cle 14. Les dispositions de cet article étaient semblables à celles qui s'appliquaient aux bénéfices des entreprises mais on y retrouvait le concept de base fixe plutôt que celui d'établissement stable, puisqu'il avait originellement été considéré que ce dernier concept ne devrait s'appliquer que dans le cadre des activités industrielles et commerciales. La suppression de l'article 14 en 2000 a été motivée par le fait qu'aucune différence ne semblait souhaitable entre les concepts d'établissement stable, à l'article 7, et de base fixe, à l'article 14, ni entre la façon de calculer les bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s'applique. La suppression de l'article 14 a donc eu comme conséquence que la définition d'établissement stable s'applique désormais à ce qui constituait précédemment une base fixe.

15.2 De nombreux pays ne partagent pas ces vues et ne voient pas qu'elles soient suffisantes pour justifier la suppression de l'article 14. Certains considèrent qu'il y a des différences de sens entre « base fixe » (art. 14) et « établissement stable » (art. 5) et que, du fait de ces différences, la suppression de l'article 14 au profit des articles 5 et 7 conduira, ou du moins pourrait conduire, dans la pratique à une limitation des droits d'imposition reconnus au pays de la source. Eu égard aux divergences de vues à cet égard, divergences qu'il n'a pas été possible de combler par une disposition unique, le Comité a décidé que l'article 14 serait maintenu dans le Modèle de convention des Nations Unies, mais que des indications seraient fournies dans les présents commentaires sous forme de variante à l'intention des pays qui souhaitent supprimer l'article 14.

15.3 Cette variante diffère de celle que prévoit le Modèle de convention de l'OCDE, dont les modifications suivent les conclusions d'un rapport sur l'article 14 publié en 2000 (« Rapport de l'OCDE »)[25]. Ce rapport proposait des modifications à des articles du Modèle de convention de l'OCDE (et à des traités bilatéraux) et indiquait celles à apporter aux commentaires. Étant donné que la plupart des pays qui supprimeront l'article 14 le feront pour les raisons exposées dans le rapport de l'OCDE, et qu'ils se conformeront probablement aux recommandations figurant dans le Modèle de convention de l'OCDE, les paragraphes ci-après relatifs à une éventuelle suppression de l'article 14 s'inspirent des modifications des articles proposées dans ce rapport, telles qu'elles apparaissent aujourd'hui dans le Modèle de convention de l'OCDE. Les différences entre cette approche et la variante présentée ci-après résultent des différences correspondantes qui existaient entre l'article 14 du Modèle de

[25] Problèmes relatifs à l'article 14 du Modèle de convention de l'OCDE. Repris du volume II de la version intégrale du Modèle de convention de l'OCDE à la page R (16)-1.

convention des Nations Unies et l'article 14 figurant dans la version antérieure du Modèle de convention de l'OCDE.

15.4 La suppression de l'article 14 étant simplement proposée à titre d'option que certains pays pourraient souhaiter adopter, toutes les observations relatives aux incidences d'une telle approche apparaissent dans les présents commentaires sur l'article 5, y compris en ce qui concerne la possibilité, et le plus souvent la nécessité, d'apporter certaines modifications résultant de la suppression de l'article 14, la nécessité de supprimer les références aux « professions indépendantes » et à la « base fixe », et la possibilité de supprimer la référence aux « professions dépendantes » pour plus de clarté.

Changements apportés aux articles 14 et 5

15.5 L'article 14 serait supprimé. L'alinéa *b* du paragraphe 3 de l'article 5 se lirait comme suit :

> *b*) La fourniture de services par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant au total plus de 183 jours dans les limites d'une période quelconque de 12 mois commençant ou se terminant au cours de l'exercice budgétaire considéré;

15.6 Les changements apportés à la version de cet alinéa qui figure dans le Modèle de convention des Nations Unies établi en 1999 sont mineurs : i) suppression, après les mots « la fourniture de services », des mots « y compris les services de consultants », considérés comme superflus et comme une source de confusion, ces services étant manifestement couverts; ii) substitution au critère de six mois d'un critère de 183 jours, comme indiqué au paragraphe 9 ci-dessus; iii) utilisation d'un point-virgule, au lieu d'un point, à la fin de l'alinéa, en raison de l'adjonction de l'alinéa *c*. Concernant le libellé de l'alinéa *b,* certains membres du Comité estiment toutefois que les mots « (pour le même projet ou un projet connexe) » devraient être supprimés puisque cette condition n'existe pas dans l'article 14.

15.7 Un nouvel alinéa *c* serait d'autre part inséré dans le paragraphe 3, rédigé comme suit :

> *c*) Pour une personne physique, l'exercice de services dans un État contractant par cette personne physique, mais seulement lorsque le séjour de celle-ci sur le territoire de l'État pendant une ou des périodes représentant au total plus de 183 jours dans les limites d'une

période quelconque de 12 mois commençant ou se terminant au cours de l'exercice budgétaire considéré.

15.8 L'alinéa *c* a pour objet de s'assurer que tous les cas précédemment couverts par l'article 14 le seraient maintenant par les articles 5 et 7. Le libellé tient compte de ce que la suppression de l'article 14 dans le Modèle de convention des Nations Unies entraînerait la disparition du critère « jours de présence physique » utilisé à l'alinéa *b* du paragraphe 1 de l'article 14 de ce Modèle, critère qui n'avait pas d'équivalent dans le Modèle de convention de l'OCDE quand il a été décidé de supprimer l'article 14 de ce Modèle.

15.9 Il convient de noter que l'alinéa *c* indique plus expressément que la disposition ne s'applique qu'aux personnes physiques de façon à reproduire l'effet de l'actuel alinéa *b* du paragraphe 1 de l'article 14. En cela, il suit, et clarifie, l'interprétation figurant au paragraphe 9 des commentaires sur l'article 14 selon laquelle ce dernier ne traite que des personnes physiques. Le Comité note que certains pays n'acceptent pas ce point de vue et devront s'efforcer de clarifier ce point au moment de négocier l'article 14.

15.10 Il y a également lieu de noter que la dernière partie de l'alinéa *b* du paragraphe 1 de l'article 14 n'a pas été transposée dans l'article 5 (« ... dans ce cas, seule la part de revenu tirée d'activités exercées dans cet autre État est imposable dans cet autre État »). La raison en est que l'article 7 prévoit ses propres règles, ce qui, dans la plupart des cas, signifie que seuls les bénéfices d'une entreprise imputables à cet établissement stable (soit la « présence physique » dont il est fait état à l'alinéa *c* du paragraphe 3) sont imposables par l'État sur le territoire duquel se situe l'établissement stable. Lorsqu'une règle de « force d'attraction limitée », comme le prévoit l'article 7, a été adoptée dans le cadre de traités bilatéraux, d'autres activités d'affaires du même type que celles qui s'exercent par l'intermédiaire de l'établissement stable résultant d'une présence physique, ou d'un type similaire, peuvent être imposables par l'État sur le territoire duquel l'établissement stable se situe, ce qui peut se justifier comme un moyen d'appliquer le même régime à diverses formes d'établissement stable. Dans le cas où des États conviennent de l'application d'une règle de la force d'attraction limitée (voir art. 7), ainsi que de la suppression de l'article 14, mais sans vouloir appliquer la règle de la force d'attraction limitée dans les cas précédemment visés par l'alinéa *b* du paragraphe 1 de l'article 14, une clause pourrait expressément préciser qu'une telle règle ne s'applique pas dans les cas visés à l'alinéa *c* du paragraphe 3.

Modifications à apporter en conséquence à d'autres articles

15.11 Au paragraphe 1 de l'article 3, il conviendrait de modifier la numérotation actuelle des alinéas *c* à *f* pour les numéroter de *d* à *g* et d'insérer les nouveaux alinéas *c* et *h* ci-après :

c) Le terme « entreprise » s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire;

h) Les termes « activité », par rapport à une entreprise, et « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant.

15.12 La logique de ces modifications est expliquée comme suit aux paragraphes 4 et 10.2 des commentaires de l'OCDE sur l'article 3 :

> 4. Le point de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée en elle-même constituer une entreprise a toujours été tranché conformément aux dispositions de la législation interne des États contractants. On n'a donc pas cherché dans le présent article à définir de manière exhaustive le terme « entreprise ». Cependant, il y est prévu que le terme « entreprise » s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire. Puisque les termes « activité » et « affaires » sont explicitement définis comme comprenant l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant, la définition du terme « entreprise » vise à préciser que l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant doit être considéré comme constituant une entreprise quel que soit le sens donné à ce dernier terme dans le droit interne d'un État. Les États qui considèrent qu'une telle clarification est inutile sont libres d'omettre la définition du terme « entreprise » dans leurs conventions bilatérales.
>
> 10.2 Les termes « activité » et « affaires » ne sont pas définis de façon exhaustive dans la convention et, aux termes du paragraphe 2, ils devraient avoir la même signification que dans le cadre de la législation interne de l'État qui applique la convention. L'alinéa *h* stipule cependant expressément que le terme « activité », lorsqu'il est utilisé par rapport à une entreprise, et le terme « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant. Cette disposition a été ajoutée en 2000 quand a été supprimé l'article 14 de la convention, qui traitait des professions indépendantes. Cet ajout, qui vise à clarifier que ces termes comprennent l'exercice des activités qui étaient précédemment couvertes par l'article 14, était destiné à éviter toute interprétation restrictive de ces termes qui aurait exclu l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant et qui aurait pu prévaloir dans les États où, selon la législation interne, une personne qui

exerce ce type d'activités n'est pas considérée comme faisant des affaires ou comme exerçant une activité d'entreprise. Les États contractants pour lesquels cette difficulté ne se présente pas peuvent convenir à titre bilatéral de ne pas inclure cette définition.

15.13 Le paragraphe 4 de l'article 6 devrait être modifié comme suit de manière à supprimer la référence à l'exercice d'une profession indépendante :

> 4. Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise ~~ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante~~.

15.14 Le paragraphe 4 de l'article 10 devrait être modifié comme suit :

> 4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant, dont la société qui paie les dividendes est un résident, ~~soit~~ une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, ~~soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située,~~ et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ~~ou de l'article 14, suivant les cas,~~ sont applicables.

15.15 Le paragraphe 5 de l'article 10 devrait être modifié comme suit :

> 5. Lorsqu'une société qui est résidente d'un État contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre État contractant, cet autre État ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société, sauf dans la mesure où ces dividendes sont payés à un résident de cet autre État ou dans la mesure où le holding générateur des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable ~~ou à une base fixe~~ de cet autre État, ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre État.

15.16 Le paragraphe 4 de l'article 11 devrait être modifié comme suit :

> 4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les intérêts ~~soit~~ une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, ~~soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située,~~ et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement : *a*) à l'établissement stable ~~ou à une base fixe~~; ou *b*) aux activités industrielles ou commerciales visées à l'alinéa *c* du para-

graphe 1 de l'article 7. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ~~ou de l'article 14, suivant les cas,~~ sont applicables.

15.17 Le paragraphe 5 de l'article 11 devrait être modifié comme suit :

> 5. Les intérêts sont considérés comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est un résident de cet État. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable, ~~ou une base fixe,~~ pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'État où l'établissement stable ~~ou la base fixe~~ est situé.

15.18 Le paragraphe 4 de l'article 12 devrait être modifié comme suit :

> 4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas si le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce ~~soit~~ des affaires industrielles ou commerciales dans l'autre État contractant source des redevances, par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, ~~soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située~~ et que le droit ou bien générateur des redevances se rattache effectivement : *a*) audit établissement stable ~~ou à une base fixe~~; ou *b*) aux activités industrielles ou commerciales visées à l'alinéa *c* du paragraphe 1 de l'article 7. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ~~ou de l'article 14, suivant les cas,~~ sont applicables.

15.19 Le paragraphe 5 de l'article 12 devrait être modifié comme suit :

> 5. Des dividendes sont réputés générés dans un État contractant lorsque le débiteur est un résident de cet État. Lorsque, toutefois, la personne qui paie les dividendes, résidente ou non d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable ~~ou une base fixe~~ qui est à l'origine de l'assujettissement à l'obligation de payer les redevances et que lesdites redevances sont à la charge dudit établissement stable ~~ou de la base fixe~~, alors lesdites redevances sont réputées générées dans l'État dans lequel l'établissement stable ~~ou la base fixe~~ est situé.

15.20 Le paragraphe 2 de l'article 13 devrait être modifié comme suit :

> 2. Les bénéfices provenant de l'aliénation de biens meubles formant partie des biens d'entreprise d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant possède dans l'autre État contractant, ~~ou de biens meubles qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un État contractant dispose dans l'autre État contractant pour l'exercice d'une profession indépendante,~~ y compris les bénéfices tirés de l'aliénation dudit établissement stable (isolément ou avec toute l'entreprise) ~~ou de cette base fixe~~, sont imposables dans cet autre État.

15.21 Si l'article 14 est supprimé, la renumérotation éventuelle des articles suivants dépendra de ce dont conviendront les pays, mais la pratique habituelle est de renuméroter ces articles ou de mettre à sa place un nouvel article 14.

15.22 Les pays voudront peut-être remplacer le titre de l'article 15 comme suit : « REVENUS D'EMPLOI ~~PROFESSIONS DÉPENDANTES~~ », comme il est indiqué dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE établi en 2000 et les versions suivantes. Ce changement tient au fait que, une fois que l'article 14 est supprimé, on peut considérer qu'il a été délibérément décidé de ne plus tenir compte des notions de professions indépendantes et dépendantes et qu'il est entendu que l'article 15 ne traite que de services d'emploi, toute autre prestation de services relevant de l'article 7 ou d'articles spécifiques tels que les articles 16 ou 17.

15.23 L'alinéa *c* du paragraphe 2 de l'article 15 devrait être modifié comme suit en supprimant les références à la notion de base fixe :

c) La rémunération n'est pas supportée par un établissement stable ~~ou une base fixe~~ que l'employeur a dans l'autre État.

15.24 Il faudrait apporter les modifications ci-après à l'article 17 de manière à supprimer les références à l'article 14, qui a été supprimé, et à ajouter des références à l'article 7.

a) Modifier comme suit le paragraphe 1 de l'article 17 :

1. Nonobstant les dispositions des articles ~~14,~~ 7 et 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités en tant qu'artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou comme musicien ou athlète ou sportif, sont imposables dans cet autre État.

b) Modifier comme suit le paragraphe 2 de l'article 17 :

2. Lorsque les revenus d'activités qu'un[e] artiste du spectacle ou qu'un[e] athlète exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste du spectacle ou à l'athlète lui-même [elle-même] mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des articles 7 et 15, dans l'État contractant où s'exercent les activités de l'artiste du spectacle ou de l'athlète.

15.25 Le paragraphe 2 de l'article 21 devrait être modifié comme suit :

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne sont pas applicables aux revenus, autres que les revenus immobiliers tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, si le bénéficiaire desdits revenus, étant résident d'un État contractant, exerce ~~soit~~ des activités industrielles ou commerciales dans l'autre État permanent par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, ~~soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située~~ et que le bien ou droit générateur des revenus est effectivement

rattaché audit établissement stable ~~ou à une base fixe~~. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ~~ou de l'article 14, suivant les cas~~ sont applicables.

15.26 Le paragraphe 2 de l'article 22 devrait être modifié comme suit :

> 2. Le capital constitué par des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant~~, ou par des biens mobiliers qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un État contractant dispose dans l'autre État contractant pour l'exercice d'une profession indépendante,~~ est imposable dans cet autre État contractant.

Paragraphe 4

16. Ce paragraphe reprend le paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE sous réserve d'une modification de fond : la suppression de la référence à la « livraison », aux alinéas *a* et *b*. Compte tenu des similarités avec les dispositions du Modèle de convention de l'OCDE et de la pertinence générale de ses commentaires, on a commencé par noter ci-dessous les principes généraux du paragraphe 4 de l'article 5 dans les deux Modèles avant d'examiner la pertinence pratique de la suppression des références à la « livraison » dans le Modèle de convention des Nations Unies.

17. La suppression de la référence à la « livraison » tient au fait que la majorité des membres du Comité pensent qu'un « entrepôt » utilisé à cette fin devrait, si à tout le moins les conditions du paragraphe 1 sont remplies, être considéré comme un établissement stable.

18. Les commentaires de l'OCDE sur le paragraphe 4 de l'article 5 de son Modèle de convention fiscale sont libellés comme suit :

> 21. Ce paragraphe énumère un certain nombre d'activités qui sont considérées comme des exceptions à la définition générale énoncée au paragraphe 1 et qui ne constituent pas des établissements stables, même si l'activité est exercée dans une installation fixe d'affaires. Toutes ces activités ont pour trait commun d'être en général des opérations préparatoires ou auxiliaires. C'est expressément indiqué pour l'exception mentionnée à l'alinéa *e,* qui revient en fait à restreindre d'une manière générale la portée de la règle énoncée au paragraphe 1. En outre, l'alinéa *f* prévoit que le cumul des activités énumérées aux alinéas *a* à *e* dans la même installation fixe d'affaires ne doit pas être considéré comme constituant un établissement stable à condition que l'ensemble des activités exercées à la suite de ce cumul par l'installation fixe d'affaires garde un caractère préparatoire ou auxiliaire. Les dispositions du paragraphe 4 ont donc pour but d'éviter qu'une entreprise d'un État soit imposée

dans l'autre État si elle n'exerce dans cet autre État que des activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire.

22. L'alinéa *a* ne vise que le cas où une entreprise acquiert l'usage d'installations destinées à entreposer, exposer ou livrer ses propres marchandises. L'alinéa *b* concerne le stock proprement dit de marchandises et stipule que celui-ci ne sera pas traité comme un établissement stable s'il est maintenu aux fins d'entreposage, d'exposition ou de livraison. L'alinéa *c* couvre le cas d'un stock de marchandises appartenant à une entreprise qui font l'objet d'une transformation par une seconde entreprise au nom ou pour le compte de la première entreprise. La référence au lieu d'affaires ayant pour objet de réunir des informations, que l'on trouve à l'alinéa *d,* vise entre autres le cas du bureau de journal qui n'est qu'un des prolongements de l'entreprise mère. En prévoyant une exemption pour cette catégorie de bureau, on ne fait qu'étendre la notion de « simple achat ».

23. L'alinéa *e* stipule qu'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce uniquement une activité qui a pour elle un caractère préparatoire ou auxiliaire n'est pas un établissement stable. La rédaction de cet alinéa rend inutile une longue énumération d'exceptions. De plus, l'alinéa apporte une exception générale à la définition du paragraphe 1 et, en liaison avec ce paragraphe, donne un critère plus sélectif permettant de définir ce qui constitue un établissement stable. Il restreint dans une large mesure cette définition et exclut de son champ assez étendu un certain nombre de formes d'organisations commerciales qui, bien que leurs activités s'opèrent par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne doivent pas être considérées comme des établissements stables. On reconnaît qu'une telle installation d'affaires peut effectivement contribuer à la productivité de l'entreprise, mais les services précèdent de trop loin la réalisation effective des bénéfices pour qu'il soit possible d'attribuer à cette installation fixe d'affaires une partie quelconque de ces bénéfices. On peut citer, à titre d'exemple, les installations utilisées uniquement pour la publicité, ou pour fournir des informations, ou pour des recherches scientifiques, ou pour veiller à l'exécution d'un contrat portant sur un brevet ou un savoir-faire (*know-how*) si ces activités ont un caractère préparatoire ou auxiliaire.

24. Il est souvent difficile de distinguer entre des activités qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire et celles qui n'ont pas ce caractère. Le critère décisif consiste à rechercher si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elles-mêmes une part essentielle et notable des activités de l'ensemble de l'entreprise. Il conviendra d'étudier chaque cas séparément. Une installation fixe d'affaires dont l'objet général est identique à celui de l'ensemble de l'entreprise n'exerce pas une activité prépa-

ratoire ou auxiliaire. Lorsque, par exemple, une entreprise a pour objet de veiller à l'exécution de contrats portant sur des brevets et du savoir-faire, l'installation fixe d'affaires de cette entreprise qui exerce cette activité ne peut pas bénéficier des dispositions de l'alinéa *e*. Une installation fixe d'affaires dont la fonction est de gérer une entreprise, ou même seulement une partie d'une entreprise ou d'un groupement d'entreprises, ne peut être considérée comme exerçant une activité préparatoire ou auxiliaire, car de telles activités de direction sont d'un niveau nettement supérieur. Si des entreprises ayant des ramifications internationales installent, dans des États où elles ont des filiales, des établissements stables, des représentants ou des licenciés, un bureau dit « de direction », chargé de surveiller et de coordonner tous les services de l'entreprise sis dans la région intéressée, ce bureau de direction sera normalement réputé établissement stable, car il peut être considéré comme un bureau au sens du paragraphe 2. Lorsqu'une importante firme internationale a délégué toutes les fonctions de direction à ses bureaux de direction régionaux, de sorte que le siège central de la firme se borne à exercer une surveillance générale (ce qu'on appelle des entreprises polycentriques), les bureaux de direction régionaux eux-mêmes doivent être considérés comme « un siège de direction » au sens de l'alinéa *a* du paragraphe 2. La fonction de direction d'une entreprise, même si elle ne couvre qu'un certain domaine des opérations de la firme, constitue une part essentielle des opérations de l'entreprise et ne peut donc en aucune façon être considérée comme une activité ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire au sens de l'alinéa *e* du paragraphe 4.

25. Le fait pour une entreprise de disposer d'une installation fixe d'affaires pour livrer à sa clientèle les pièces détachées des machines qu'elle leur a fournies, et où elle entretient ou répare en outre ces machines, peut aussi constituer un établissement stable, car ces activités vont nettement au-delà de la simple livraison visée à l'alinéa *a* du paragraphe 4. Étant donné que ces organisations de services après-vente exécutent une partie essentielle et notable des services de l'entreprise à l'égard de sa clientèle, leurs activités n'ont pas un simple caractère auxiliaire. L'alinéa *e* ne s'applique que si les activités de l'installation fixe d'affaires ont un caractère uniquement préparatoire ou auxiliaire. Ce n'est pas le cas si, par exemple, l'installation fixe d'affaires ne fournit pas seulement des renseignements mais aussi des plans, etc., spécialement mis au point pour répondre aux besoins de chaque client. Ce ne serait pas non plus le cas si un établissement de recherche s'occupait de fabrication.

26. En outre, l'alinéa *e* précise bien que les activités de l'installation fixe d'affaires doivent être exercées pour l'entreprise. Une installation fixe d'affaires qui rend des services non seulement à l'entreprise dont

elle dépend, mais aussi directement à d'autres entreprises, par exemple, à d'autres sociétés faisant partie du même groupe que la société à laquelle appartient l'installation fixe, ne relèverait pas de l'alinéa *e*.

26.1 Autre exemple, celui d'installations comme des câbles ou des conduites qui traversent le territoire d'un pays. Outre que le revenu perçu par le propriétaire ou l'exploitant de ces installations au titre de leur utilisation par d'autres entreprises est couvert par l'article 6 dès lors que ces installations constituent des biens immobiliers aux termes du paragraphe 2 de l'article 6, on peut se demander si le paragraphe 4 leur est applicable. Lorsque ces installations servent au transport de biens appartenant à d'autres entreprises, l'alinéa *a,* qui est limité à la livraison de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise qui utilise l'installation, n'est pas applicable en ce qui concerne le propriétaire ou l'exploitant de ces installations. L'alinéa *e* n'est pas non plus applicable en ce qui concerne cette entreprise puisque le câble ou la conduite ne sert pas uniquement pour l'entreprise et que son utilisation n'est pas de caractère préparatoire ou auxiliaire compte tenu de la nature de l'activité de cette entreprise. Il n'en va cependant pas de même lorsqu'une entreprise détient et exploite un câble ou une conduite qui traverse le territoire d'un pays uniquement afin de transporter ses propres biens et que ces opérations de transport sont simplement incidentes à l'activité de cette entreprise, comme dans le cas d'une entreprise dont l'activité consiste à raffiner du pétrole et qui possède et exploite une conduite qui traverse le territoire d'un pays uniquement en vue de transporter son propre pétrole jusqu'à sa raffinerie située dans un autre pays. Dans un tel cas, l'alinéa *a* devient applicable [...].

27. Comme on l'a déjà indiqué au paragraphe 21 ci-dessus, le paragraphe 4 a pour objet de prévoir les exceptions à la définition générale du paragraphe 1 lorsqu'il s'agit d'installations fixes d'affaires dont les activités ont en général un caractère préparatoire ou auxiliaire. C'est pourquoi, suivant l'alinéa *f* du paragraphe 4, le fait que des activités énumérées aux alinéas *a* à *e* du paragraphe 4 sont exercées cumulativement dans une installation fixe d'affaires ne signifie pas qu'on est en présence d'un établissement stable. Tant que les activités exercées cumulativement par cette installation fixe d'affaires n'ont qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire, on ne saurait considérer qu'il y a établissement stable. Ces cumuls d'activités ne doivent pas être considérés d'après des règles rigides, mais en fonction des circonstances. Il convient d'interpréter le critère de « caractère préparatoire ou auxiliaire » de la même façon que le critère fixé à l'alinéa *e* (voir par. 24 et 25 ci-dessus). Les États qui souhaitent autoriser un cumul des activités énumérées aux alinéas *a* à *e,* sans rechercher si ce cumul répond ou non au critère de caractère préparatoire ou auxi-

liaire de cette combinaison, peuvent le faire en supprimant, à l'alinéa *f,* les mots « à condition » jusqu'à « auxiliaire ».

27.1 Lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs installations fixes d'affaires au sens des alinéas *a* à *e,* il n'y a pas à tenir compte de l'alinéa *f* à condition que ces installations soient distinctes les unes des autres du point de vue de leur emplacement et de leur organisation, car, dans ce cas, chaque installation d'affaires doit être considérée isolément pour déterminer s'il y a ou non établissement stable. Des installations d'affaires ne sont pas « distinctes du point de vue de leur organisation » lorsqu'elles assurent chacune dans un État contractant des fonctions complémentaires comme la réception et le stockage de biens en un lieu, la distribution de ces biens par l'intermédiaire d'un autre lieu, etc. Une entreprise ne saurait fragmenter un ensemble cohérent en plusieurs petites activités dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire.

28. Les installations fixes d'affaires mentionnées au paragraphe 4 ne peuvent être considérées comme des établissements stables tant que leurs activités présentent le caractère qui permet de supposer que l'installation d'affaires n'est pas un établissement stable. Ce sera le cas même si les contrats nécessaires pour créer et exercer les activités commerciales sont conclus par ceux mêmes qui sont responsables de l'installation d'affaires. Les salariés des installations d'affaires au sens du paragraphe 4 qui sont autorisés à conclure ces contrats ne peuvent être considérés comme des agents au sens du paragraphe 5. Tel serait le cas d'une installation de recherches dont le directeur est habilité à conclure les contrats nécessaires à l'exercice des activités de l'installation et qui exerce ce pouvoir dans le cadre des activités de l'installation. Il faut, toutefois, considérer qu'il y a établissement stable si l'installation fixe d'affaires qui exerce l'une des activités énumérées au paragraphe 4 les exerçait non seulement pour le compte de l'entreprise à laquelle elle appartient, mais aussi pour le compte d'autres entreprises. Si, par exemple, une agence de publicité dont dispose une entreprise se livrait aussi à des activités de publicité pour d'autres entreprises, elle serait considérée comme un établissement stable de l'entreprise dont elle dépend.

29. Si une installation fixe d'affaires au sens du paragraphe 4 ne peut être considérée comme un établissement stable, l'exception s'applique de même à l'aliénation de biens meubles faisant partie des actifs de l'installation d'affaires lorsque l'entreprise met fin à ses activités dans cette installation (voir le paragraphe 11 ci-dessus et le paragraphe 2 de l'article 13). L'exposition de marchandises faisant partie des exceptions aux termes des alinéas *a* et *b,* la vente des marchandises lorsque prend fin un

congrès ou une foire commerciale est couverte par l'exception. Celle-ci ne s'applique pas, naturellement, à la vente des marchandises qui n'ont pas été effectivement exposées au congrès ou à la foire commerciale.

30. Une installation fixe d'affaires utilisée à la fois pour des activités entrant au nombre des exceptions (par. 4) et pour d'autres activités sera considérée comme un établissement stable unique et sera imposable pour ces deux catégories d'activités. Ce sera le cas, par exemple, d'un magasin ouvert pour la livraison de marchandises, mais qui pratique aussi des ventes.

19. L'alinéa *f* a été ajouté au paragraphe 4 de l'article 5 en 1999. Il est bâti sur le Modèle de convention de l'OCDE et dispose qu'une installation fixe d'affaires « utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas *a* à *e* » n'est pas un établissement stable si « l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire ».

20. Comme on l'a indiqué plus haut, le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, contrairement au Modèle de l'OCDE, ne fait pas référence à la « livraison » aux alinéas *a* et *b*. La question de savoir si des installations utilisées à des fins de « livraison » pouvaient être considérées comme des établissements stables a été largement débattue. Il ressort d'une étude effectuée en 1997 que près de 75 % des conventions fiscales des pays en développement comprennent la « livraison de marchandises » dans la liste des exceptions figurant aux alinéas *a* et *b* du paragraphe 4. Toutefois, certains pays considèrent l'omission de cette expression dans le Modèle des Nations Unies comme une différence importante par rapport au Modèle de l'OCDE, estimant que la présence d'un stock à livrer promptement facilite la vente du produit et en conséquence la réalisation de bénéfices dans le pays d'accueil.

21. En examinant le Modèle de convention des Nations Unies, le Comité a décidé de retenir la distinction actuelle entre les deux Modèles, mais il a noté que, même si la livraison de marchandises était traitée comme une activité donnant lieu à un établissement stable, le revenu imputable à cette activité par elle-même serait modique. Les autorités fiscales pourraient être amenées à imputer un revenu à cette activité, si elles n'examinent pas la question attentivement, ce qui entraînerait donc un risque de longues procédures judiciaires et d'incohérence dans l'application des conventions fiscales. Par conséquent, même s'il n'est pas fait référence à la « livraison » dans le Modèle de convention des Nations Unies, les pays voudront peut-être, lorsqu'ils concluront des traités fiscaux bilatéraux, prendre en compte les deux points de vue afin de déterminer les résultats pratiques de l'utilisation de l'une ou l'autre approche.

Paragraphe 5

22. Il est généralement admis que si une personne agit dans un État pour le compte d'une entreprise de manière à lier étroitement l'activité de cette entreprise à la vie économique de l'État en question, cette entreprise doit être considérée comme ayant un établissement stable dans ledit État, même si elle n'y dispose pas d'une installation fixe d'affaires au sens du paragraphe 1. Le paragraphe 5 établit ce principe en considérant qu'il y a établissement stable s'il s'agit d'un agent dépendant qui exerce, au nom de l'entreprise, une activité spécifiée aux alinéas *a* ou *b*. L'alinéa *a* suit l'esprit du Modèle de convention de l'OCDE et part du principe qu'une personne ayant le pouvoir de conclure des contrats au nom d'une entreprise crée pour celle-ci une association suffisamment étroite avec un État et qu'il est donc raisonnable de considérer qu'une telle entreprise a un établissement stable dans l'État en question. On examine plus loin la condition énoncée à l'alinéa *b* concernant l'entreposage d'un stock de marchandises.

23. En ce qui concerne l'alinéa *a*, l'existence d'un agent dépendant amène à considérer qu'on ne peut parler d'établissement stable que si l'agent en question utilise les pouvoirs dont il dispose de manière répétée, et non pas seulement dans des cas isolés. Les commentaires de l'OCDE poursuivent :

> 32.1 Le membre de phrase « pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise » ne restreint pas l'application du paragraphe à un agent concluant des contrats littéralement au nom de l'entreprise; le paragraphe s'applique aussi à un agent qui conclut des contrats qui engagent l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise. Le fait qu'une entreprise ne participe pas activement aux transactions peut signifier qu'elle a délégué cette compétence à l'agent. Par exemple, on peut considérer qu'un agent possède le pouvoir effectif de conclure des contrats lorsqu'il sollicite et reçoit les commandes (sans les finaliser de manière formelle), lesquelles sont envoyées directement à un entrepôt d'où sont livrées les marchandises et lorsque l'entreprise étrangère ne fait qu'approuver les transactions de façon routinière.
>
> 33. Les pouvoirs permettant de conclure des contrats doivent couvrir les contrats qui ont trait aux opérations constituant les activités propres de l'entreprise. Il importerait peu, par exemple, que la personne ait le pouvoir d'engager du personnel pour l'entreprise afin de l'aider dans les activités qu'elle exerce pour l'entreprise ou qu'elle soit autorisée à conclure au nom de l'entreprise des contrats analogues n'ayant trait qu'à des opérations internes. De plus, les pouvoirs doivent être habituellement exercés dans l'autre État; il convient de se référer à la situation commer-

ciale réelle pour déterminer si tel est ou non le cas. Une personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat d'une manière qui oblige l'entreprise peut être considérée comme exerçant ses pouvoirs « dans cet État », même si le contrat est signé par une autre personne dans l'État où est située l'entreprise ou même si la première personne n'a pas reçu formellement un pouvoir de représentation. Toutefois, le simple fait qu'une personne ait assisté ou même participé à des négociations dans un État entre une entreprise et un client ne suffit pas en lui-même pour conclure que la personne a exercé dans cet État le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise. Le fait qu'une personne ait assisté ou même participé à de telles négociations pourrait cependant constituer un facteur significatif pour déterminer les fonctions exactes exercées par cette personne pour le compte de l'entreprise. Étant donné que, en vertu du paragraphe 4, une installation fixe d'affaires dont l'objet est limité à ceux qui sont énumérés audit paragraphe est réputée ne pas constituer un établissement stable, toute personne dont les activités se limitent à ces objets ne constitue pas non plus un établissement stable.

33.1 Le critère selon lequel l'agent doit « habituellement » exercer des pouvoirs lui permettant de conclure des contrats reflète le principe sous-jacent de l'article 5 selon lequel la présence d'une entreprise dans un État contractant ne doit pas être simplement transitoire pour que l'on puisse considérer que l'entreprise possède dans cet État un établissement stable, et qu'elle y soit donc redevable de l'impôt. L'ampleur et la fréquence d'une activité permettant de conclure que l'agent « exerce habituellement » des pouvoirs de conclure des contrats vont dépendre de la nature de ces contrats et de l'activité de l'entreprise pour laquelle il agit. Il n'est pas possible de définir un critère précis de fréquence. Néanmoins, on est fondé à recourir aux mêmes genres de facteurs pris en compte au paragraphe 6 pour statuer dans de tels cas.

24. Le Comité est d'avis que, lorsque le paragraphe 33 des commentaires ci-dessus de l'OCDE se réfère à une « personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat », il faut considérer que cette disposition s'étend à une personne qui a négocié tous les éléments essentiels du contrat, que la participation de cette personne s'étende ou non aux autres aspects non essentiels.

25. Avec l'inclusion de l'alinéa *b* du paragraphe 5 relatif à l'entreposage d'un stock de marchandises, ce paragraphe a une portée plus large que le paragraphe 5 du Modèle de l'OCDE. Certains pays estiment qu'une formule trop étroite risquerait d'encourager un agent qui serait en réalité dépendant à se donner comme agissant en son nom propre.

26. Pour l'ancien Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, l'alinéa *b* du paragraphe 5 était à interpréter comme signi-

fiant que, si toutes les activités liées aux ventes se déroulaient hors de l'État d'accueil et que seule la livraison par un agent se déroulait sur son territoire, cette situation ne donnait pas lieu à un établissement stable[26]. Le Groupe d'experts a noté toutefois que si des activités liées aux ventes (publicité, promotion des ventes) sont également menées dans cet État pour le résident (que ce soit ou non par l'entreprise elle-même ou par ses agents dépendants) et qu'elles ont contribué à faire vendre des marchandises, il peut y avoir établissement stable[27].

Paragraphe 6

27. Ce paragraphe ne correspond à aucune disposition de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE. Le Groupe l'a inclus pour traiter de certains aspects du commerce des assurances. Toutefois, le Modèle de l'OCDE examine comme suit la possibilité d'une telle disposition dans les conventions fiscales bilatérales :

> 39. La définition de l'expression « établissement stable » permet d'imposer une compagnie d'assurances d'un État dans l'autre État pour ses activités d'assurances, si elle y dispose d'une installation fixe d'affaires au sens du paragraphe 1, ou si elle y exerce ses activités par l'intermédiaire d'une personne répondant à la définition du paragraphe 5. Comme les agences de compagnies d'assurances étrangères ne répondent pas toujours à l'une ou l'autre de ces deux conditions, on peut concevoir que ces compagnies se livrent à des opérations importantes dans l'un des États sans être imposées dans cet État sur les bénéfices découlant de leurs activités. Pour parer à cette éventualité, plusieurs conventions conclues par des pays membres de l'OCDE contiennent une disposition aux termes de laquelle les compagnies d'assurances d'un État sont considérées comme ayant un établissement stable dans l'autre État si elles y perçoivent des primes par l'intermédiaire d'un agent qui y est établi, autre qu'un agent qui a déjà la qualité d'établissement stable en vertu du paragraphe 5, ou assurent des risques dans ce territoire par l'intermédiaire de cet agent. Savoir si une disposition de ce genre devra figurer dans une convention dépendra de la situation de droit et de fait dans les États contractants concernés. Il arrivera donc souvent qu'une telle disposition ne soit pas envisagée. C'est pourquoi il n'a pas paru opportun d'insérer une disposition en ce sens dans le Modèle de convention.

---

[26] Voir le paragraphe 25 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies (version 1999).

[27] Ibid.

28. Le paragraphe 6 du Modèle de convention des Nations Unies, qui réalise l'objectif énoncé ci-dessus, est nécessaire parce que, en général, les agents d'assurances ne disposent pas du pouvoir de conclure des contrats. De ce fait, les conditions fixées à l'alinéa *a* du paragraphe 5 ne seraient pas remplies. Toutefois, si un agent d'assurances est indépendant, les bénéfices réalisés par la société d'assurances grâce à ses activités ne sont pas imposables dans l'État de la source parce que les dispositions du paragraphe 7 de l'article 5 seraient réalisées et l'entreprise ne serait pas réputée avoir un établissement stable.

29. Certains pays prennent toutefois le parti d'étendre la disposition pour autoriser l'imposition même si la compagnie est représentée par un agent indépendant. Ils adoptent cette démarche en raison de la nature des opérations d'assurances du fait que les risques sont situés sur le territoire de l'État qui revendique la compétence fiscale et parce que certaines personnes ont la possibilité de représenter une société d'assurances à temps partiel en ayant la « qualité d'agent indépendant », ce qui rendrait difficile, en matière d'assurances, la distinction entre agents dépendants et indépendants. D'autres pays ne voient pas pourquoi les assurances devraient recevoir un traitement différent de celui, par exemple, de la vente de biens corporels. Ils insistent aussi sur la difficulté qu'il y aurait à évaluer le chiffre d'affaires total réalisé lorsque les opérations d'assurances sont traitées par un certain nombre de courtiers indépendants dans le même pays. Étant donné les différences d'approche, il a été décidé que la question relative au traitement des agents indépendants ferait l'objet de négociations bilatérales au cours desquelles on pourrait tenir compte des méthodes de vente de l'assurance et d'autres aspects des opérations d'assurances dans les pays considérés.

Paragraphe 7

30. La première phrase de ce paragraphe reprend intégralement le paragraphe 6 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE, avec un certain nombre de remaniements rédactionnels d'importance secondaire. Les parties des commentaires de l'OCDE qui se rapportent à la question se présentent comme suit :

> 36. Une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales par l'intermédiaire d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant ne peut être imposée dans l'autre État contractant à raison de ces opérations si l'agent agit dans l'exercice normal de ses fonctions [...]. S'il va de soi que cet agent, représentant une entreprise distincte, ne peut constituer un établissement stable de l'entreprise étrangère, on a néanmoins jugé utile de faire figurer dans l'article le paragraphe [7] pour plus de clarté et de précision.

37. Une *personne* n'entre dans le champ du paragraphe [7], c'est-à-dire qu'elle ne constituera pas un établissement stable de l'entreprise pour le compte de laquelle elle agit, que si :

a) Elle est indépendante de l'entreprise tant juridiquement qu'économiquement; et

b) Elle agit dans le cadre ordinaire de ses fonctions lorsqu'elle agit pour le compte de l'entreprise.

38. L'indépendance d'une personne par rapport à l'entreprise qu'elle représente s'apprécie en fonction de l'étendue des obligations qui lui incombent à l'égard de l'entreprise. Si les activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise font l'objet d'instructions détaillées ou d'un contrôle général de cette entreprise, cette personne ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise. Un autre critère important consistera à rechercher si le risque de l'entrepreneur doit être supporté par la personne ou par l'entreprise qu'elle représente.

38.1 En ce qui concerne le critère de dépendance juridique, il convient de noter que le contrôle qu'une société mère exerce sur sa filiale à titre d'actionnaire n'entre pas en ligne de compte dans l'examen de la dépendance ou d'autres caractéristiques de la filiale dans sa capacité d'agent intervenant pour le compte de la société mère. Cette démarche est conforme à la règle énoncée au paragraphe 7 de l'article 5. Toutefois, comme l'indique le paragraphe 41 des commentaires, la filiale peut être considérée comme un agent dépendant de la société mère par application des mêmes critères que ceux applicables à toute autre société n'ayant aucun lien avec la société mère.

38.2 Les considérations suivantes sont à prendre en compte au moment de déterminer si un agent peut être considéré comme indépendant.

38.3 Un agent indépendant est normalement responsable devant l'entreprise qu'il représente pour les résultats de son travail, sans être soumis à un contrôle important de la façon dont il effectue ce travail. Il n'est pas soumis à des instructions précises de l'entreprise qu'il représente quant à la conduite du travail. Le fait que l'entreprise utilise les compétences et connaissances spécifiques de l'agent est une indication de son indépendance.

38.4 Les restrictions de l'ampleur des activités que l'agent peut exercer affectent à l'évidence la portée des pouvoirs de l'agent. Toutefois, ces restrictions sont sans rapport avec la dépendance qui est déterminée en fonction de la marge de liberté dont dispose l'agent dans l'exécution d'opérations pour le compte de l'entreprise qu'il représente dans le cadre des pouvoirs conférés par l'accord conclu entre les deux parties.

38.5 La mise en œuvre d'un accord peut se caractériser par le fait qu'un agent va apporter de substantiels éléments d'information à une entreprise qu'il représente en ce qui concerne l'activité industrielle ou commerciale menée aux termes de l'accord; pour autant, ce n'est pas un critère permettant seul de déterminer que l'agent est dépendant, sauf si les renseignements sont fournis en vue d'obtenir l'agrément de l'entreprise sur la façon dont l'activité doit être menée. La fourniture d'informations dans le seul but d'assurer le bon fonctionnement de l'accord et le maintien de bonnes relations avec l'entreprise n'est pas indicative d'une relation de dépendance.

38.6 Le nombre d'entreprises que l'agent représente est un autre facteur à prendre en considération pour établir son indépendance. Il est peu probable que l'on puisse établir l'indépendance de l'agent si ses activités s'exercent exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise pendant toute la durée de l'opération ou sur une longue période. Toutefois, ce fait n'est pas en soi déterminant. Tous les faits et circonstances doivent être pris en compte pour déterminer si les activités de l'agent constituent une activité d'entreprise autonome qu'il conduit et dans le cadre de laquelle il assume les risques et perçoit une rémunération par l'utilisation de ses compétences et connaissances d'entrepreneur. Lorsque l'agent intervient pour le compte d'un certain nombre d'entreprises dans l'exercice normal de ses activités et qu'aucune n'occupe de position prédominante au regard des opérations réalisées par l'agent, il peut y avoir dépendance juridique si les entreprises agissent de concert pour contrôler les actes de l'agent au cours des opérations qu'il exécute pour leur compte.

38.7 On ne peut pas dire qu'une personne agit dans l'exercice normal de ses propres activités si, à la place de l'entreprise, elle accomplit des actes qui relèvent économiquement de la sphère de ladite entreprise plutôt que de celle de ses propres opérations commerciales. Si, par exemple, un commissionnaire ne se contente pas de vendre les biens ou marchandises d'une entreprise en son nom propre, mais agit aussi habituellement à l'égard de cette entreprise comme agent permanent disposant des pouvoirs de conclure des contrats, il sera censé constituer pour cette activité particulière un établissement stable, puisqu'il agit ainsi en dehors de l'exercice habituel de ses propres opérations commerciales (c'est-à-dire celles d'un commissionnaire), à moins que ses activités ne se bornent à celles qui sont énumérées à la fin du paragraphe 5.

38.8 Pour déterminer si des activités particulières entrent ou non dans le cadre ordinaire de l'activité d'un agent, on étudiera les activités commerciales habituellement exercées dans la profession de l'agent — cour-

tier, commissionnaire ou autre agent indépendant — plutôt que les autres activités commerciales exercées par l’agent. Même si le point de comparaison devrait normalement porter sur les activités habituelles à la profession de l’agent, on pourrait, dans certains cas, faire appel à d’autres critères complémentaires soit concurremment, soit à titre de solution de rechange, par exemple, lorsque l’ensemble des activités de l’agent s’écarte de celles qui sont habituellement exercées dans sa profession.

31. Dans l’édition 1980 du Modèle de convention des Nations Unies[28], la seconde phrase du paragraphe 7 était rédigée comme suit : « Toutefois, lorsque les activités d’un tel agent sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de cette entreprise, il n’est pas considéré comme un agent indépendant au sens du présent paragraphe. »

32. On a considéré par la suite que cette phrase avait généré des situations anormales. On craignait que, si le nombre d’entreprises pour lesquelles travaillait un agent jouissant d’un statut indépendant tombait à une, il serait traité automatiquement comme un agent dépendant. Dans la révision du Modèle de 1999, le libellé a par conséquent été modifié comme suit :

> Toutefois, lorsque les activités d’un tel agent sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de cette entreprise, et que sont convenues ou imposées entre cette entreprise et cet agent, dans leurs relations commerciales et financières, des conditions qui sont différentes de celles qui auraient été convenues entre entreprises indépendantes, il n’est pas considéré comme un agent indépendant au sens du présent paragraphe.

33. La version révisée établit clairement que le critère essentiel pour traiter *automatiquement* un agent comme ne jouissant pas d’« un statut indépendant » est l’absence de distance dans ses relations avec l’entreprise. Le simple fait que le nombre d’entreprises pour lesquelles travaille l’agent tombe à une seule ne lui fait pas en soi changer de statut et perdre son statut d’agent indépendant, bien que cela puisse indiquer une absence d’indépendance de cet agent.

Paragraphe 8

34. Le présent paragraphe reprend le paragraphe 7 de l’article 5 du Modèle de convention de l’OCDE. Les commentaires du Modèle de l’OCDE sont libellés comme suit :

> 40. Il est généralement admis que l’existence d’une filiale ne constitue pas en soi un élément impliquant que la filiale est un établissement stable

[28] Publication des Nations Unies, ST/ESA/102, numéro de vente : F.80.XVI.3.

de la société mère. Cela résulte du principe que, du point de vue fiscal, cette filiale constitue une entité juridique indépendante. Même le fait que l'activité de la filiale soit dirigée par la société mère ne fait pas de la filiale un établissement stable de la société mère.

41. Une société mère peut cependant être considérée, en vertu des dispositions des paragraphes 1 ou 5 de l'article, comme ayant un établissement stable dans un État où une filiale dispose d'une installation d'affaires. Ainsi, tout espace ou local appartenant à la filiale qui se trouve à la disposition de la société mère [...] et qui constitue une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle la société mère exerce ses propres activités constituera un établissement stable de la société mère en vertu du paragraphe 1, sous réserve des paragraphes 3 et 4 de l'article (voir l'exemple qui figure au paragraphe 4.3 ci-dessus). Par ailleurs, en vertu du paragraphe 5, une société sera considérée comme disposant d'un établissement stable dans un État au titre des activités que sa filiale mène pour son compte si cette filiale possède et exerce habituellement dans cet État le pouvoir de conclure des contrats au nom de la société mère [...] à moins que ces activités ne soient limitées à celles mentionnées au paragraphe 4 de l'article ou que la filiale n'agisse dans le cadre ordinaire de ses activités comme un agent indépendant auquel le paragraphe 6 de l'article est applicable.

41.1 Les mêmes principes s'appliquent à toute société faisant partie d'un groupe multinational de telle sorte que cette société puisse être considérée comme disposant d'un établissement stable dans un État où elle a à sa disposition [...] et utilise des locaux appartenant à une autre société du groupe ou si la première société est considérée comme ayant un établissement stable en vertu du paragraphe 5 de l'article [...]. La détermination de l'existence d'un établissement stable en vertu des dispositions des paragraphes 1 ou 5 de l'article doit cependant intervenir de manière distincte pour chaque société du groupe. Par conséquent, l'existence dans un État d'un établissement stable d'une société du groupe ne sera pas pertinente pour déterminer si une autre société du groupe a elle-même un établissement stable dans cet État.

35. Le Comité note que la détermination du fait qu'il y a ou non établissement stable sur la base d'une entité séparée peut entraîner une certaine vulnérabilité à des dispositions abusives. Le droit interne des États peut offrir des garanties contre les structures purement artificielles grâce à l'application d'une règle de primauté du fond sur la forme. Les commentaires du Modèle de convention de l'OCDE disent également :

42. Bien que des locaux appartenant à une société qui est membre d'un groupe multinational puissent être mis à la disposition d'une autre so-

ciété du groupe et puissent, sous réserve des autres conditions de l'article 5, constituer un établissement stable de cette autre société lorsque les activités de celle-ci sont exercées par l'intermédiaire de cet établissement, il est important de distinguer ce cas de la situation fréquente où une société qui fait partie d'un groupe multinational fournit des services (par exemple des services de gestion) à une autre société du groupe dans le cadre de ses propres activités exercées dans des locaux qui ne sont pas ceux de cette autre société et en utilisant son propre personnel. Dans ce cas, le lieu où ces services sont fournis n'est pas à la disposition de la dernière société et ce ne sont pas les activités économiques de cette société qui sont exercées par l'intermédiaire de cet établissement. Cet établissement ne peut donc pas être considéré comme un établissement stable de la société à laquelle les services sont fournis. En effet, le fait que les activités propres d'une société en un lieu donné puissent comporter des avantages économiques pour les activités d'une autre société ne signifie pas que cette dernière société exerce ses activités par l'intermédiaire de cet établissement : il est clair qu'une société qui se contente d'acquérir des pièces détachées produites par une autre société ou des services fournis par elle dans un autre pays ne dispose pas d'un établissement stable pour cette seule raison même si la fabrication de ces pièces ou la fourniture de ces services peut présenter des avantages pour elle.

36. Les commentaires du Modèle de convention de l'OCDE ont été modifiés de manière à comprendre la section ci-après consacrée au « commerce électronique ».

Commerce électronique

42.1 La question de savoir si la simple utilisation de matériel informatique situé dans un pays pour effectuer des transactions de commerce électronique dans ce même pays peut constituer un établissement stable a donné lieu à quelques débats. Cette question soulève un certain nombre de problèmes au regard des dispositions de l'article.

42.2 Même si un site où un équipement automatique est exploité par une entreprise peut constituer un établissement stable dans le pays où il est situé (voir ci-après), une distinction doit être faite entre l'équipement informatique, qui pourrait être installé sur un site de façon à constituer un établissement stable dans certaines circonstances, et les données et le logiciel qui sont utilisés par cet équipement ou stockés dans celui-ci. À titre d'exemple, un site Web, qui est une combinaison de logiciels et de données électroniques, n'implique en soi aucun bien corporel. Il n'a donc pas d'emplacement qui puisse constituer une « installation d'affaires » car il n'existe pas « une installation telle que des locaux ou, dans cer-

tains cas, des machines ou de l'outillage » (voir par. 2 ci-dessus) en ce qui concerne le logiciel et les données constituant ce site Web. En revanche, le serveur sur lequel le site Web est hébergé et par l'intermédiaire duquel il est accessible est un élément d'équipement ayant une localisation physique et cette localisation peut donc constituer une « installation fixe d'affaires » de l'entreprise qui exploite ce serveur.

42.3 La distinction entre un site Web et le serveur sur lequel ce site est hébergé et utilisé est importante, car l'entreprise qui exploite le serveur peut être différente de celle qui exerce son activité par l'intermédiaire du site Web. Par exemple, il est courant que le site Web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce son activité soit hébergé sur le serveur d'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI). Bien que la rémunération versée au FSI en vertu de ces accords puisse être calculée en fonction de la quantité d'espace de disque utilisée pour stocker le logiciel et les données requises par le site Web, ces contrats n'ont pas généralement pour effet de mettre le serveur et son emplacement à la disposition de l'entreprise (voir le paragraphe 4 ci-dessus), même si l'entreprise a été en mesure d'établir que son site Web devrait être hébergé sur un serveur particulier situé dans un endroit particulier. En l'occurrence, l'entreprise n'a même pas de présence physique à cet endroit puisque le site Web n'est pas un bien corporel. Dans ces cas, l'entreprise ne peut pas être considérée comme ayant acquis une installation d'affaires en vertu de cet accord d'hébergement. Toutefois, si l'entreprise exerçant une activité par l'intermédiaire d'un site Web a le serveur à sa disposition, par exemple si elle possède (ou loue) et exploite le serveur sur lequel le site Web est logé et utilisé, l'endroit où ce serveur est situé peut constituer un établissement stable de l'entreprise si les autres conditions de l'article sont remplies.

42.4 Un équipement informatique situé dans un endroit donné ne peut constituer un établissement stable qu'à la condition d'être fixe. Dans le cas d'un serveur, ce qui importe n'est pas qu'il soit possible de le déplacer, mais de savoir s'il est effectivement déplacé. Pour constituer une installation fixe d'affaires, un serveur devra être situé à un certain endroit pendant un laps de temps suffisant pour devenir fixe au sens du paragraphe 1.

42.5 Une autre question est de savoir si l'activité d'une entreprise peut être considérée comme étant totalement ou partiellement exercée dans un endroit où l'entreprise a un équipement comme un serveur à sa disposition. La question de savoir si une entreprise exerce tout ou partie de son activité par l'intermédiaire de cet équipement doit être examinée au cas par cas, en se demandant si l'on peut dire que, du fait de cet équipement, l'entreprise a à sa disposition une installation où des fonctions de cette entreprise sont exercées.

42.6 Lorsqu'une entreprise exploite un équipement informatique dans un endroit particulier, il peut y avoir établissement stable même si aucun personnel de cette entreprise n'est nécessaire à cet endroit pour l'exploitation de l'équipement. La présence de personnel n'est pas nécessaire pour considérer qu'une entreprise exerce totalement ou partiellement son activité à un endroit si aucun personnel n'est en fait requis pour y exercer des activités d'entreprise. Cette conclusion s'applique au commerce électronique de la même façon qu'elle s'applique à d'autres activités dans lesquelles un équipement fonctionne automatiquement, par exemple une station de pompage automatique utilisée pour l'exploitation de ressources naturelles.

42.7 Par ailleurs, aucun établissement stable ne peut être réputé exister lorsque les opérations de commerce électronique effectuées à l'aide d'un équipement informatique situé à un endroit donné d'un pays se limitent aux activités préparatoires ou auxiliaires visées par le paragraphe 4. La question de savoir si des activités particulières exercées à un tel endroit tombent sous le coup du paragraphe 4 demande à être examinée au cas par cas, compte tenu des diverses fonctions que l'entreprise exerce par l'intermédiaire de cet équipement. On peut citer les exemples suivants d'activités qui seraient généralement considérées comme préparatoires ou auxiliaires :

— Assurer un lien de communication, à l'instar d'une ligne téléphonique, entre fournisseurs et clients;
— Faire la publicité de biens ou services;
— Relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficience;
— Collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise;
— Fournir des informations.

42.8 Toutefois, lorsque ces fonctions constituent en elles-mêmes une partie essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise dans son ensemble, ou lorsque d'autres fonctions essentielles de l'entreprise sont exercées par l'intermédiaire de l'équipement informatique, elles vont au-delà des activités visées au paragraphe 4, et si l'équipement constitue une installation fixe d'affaires de l'entreprise (comme on le décrit aux paragraphes 42.2 à 42.6 ci-dessus), il y a établissement stable.

42.9 La détermination des fonctions essentielles d'une entreprise donnée dépend à l'évidence de la nature des activités exercées par cette entreprise. À titre d'exemple, certains fournisseurs de services sur l'Internet (FSI) exploitent leurs propres serveurs dans le but d'héberger des sites Web ou d'autres applications pour le compte d'autres entreprises. Pour ces FSI, l'exploitation de leurs serveurs en vue de fournir des ser-

vices à des clients constitue une composante essentielle de leur activité commerciale et ne saurait être considérée comme étant préparatoire ou auxiliaire. Un autre exemple est celui d'une entreprise (parfois appelée « cybermarchand ») qui se consacre à la vente de produits via Internet. Dans ce cas, l'entreprise n'a pas pour activité d'exploiter des serveurs, et le simple fait qu'elle puisse le faire à un endroit donné n'est pas suffisant pour conclure que les activités exercées à cet endroit sont davantage que des activités préparatoires et auxiliaires. Dans pareil cas, il convient d'examiner la nature des activités exercées à cet endroit à la lumière de l'activité générale de l'entreprise. Si ces activités sont simplement préparatoires ou auxiliaires au regard de la vente de produits via Internet (par exemple, l'endroit est utilisé pour exploiter un serveur qui héberge un site Web, lequel, comme c'est souvent le cas, est utilisé exclusivement pour la publicité, l'affichage d'un catalogue de produits ou la fourniture d'informations aux clients potentiels), le paragraphe 4 est applicable et l'endroit en question ne constitue pas un établissement stable. Si, toutefois, les fonctions typiques liées à une vente sont exercées à cet endroit (par exemple, si la conclusion du contrat avec le client, le traitement du paiement et la livraison des produits sont effectués automatiquement par l'intermédiaire de l'équipement situé à cet endroit), ces activités ne peuvent pas être considérées comme étant simplement préparatoires ou auxiliaires.

42.10 Une dernière question est de savoir si le paragraphe 5 peut s'appliquer pour établir qu'un fournisseur de services sur Internet (FSI) constitue un établissement stable. Ainsi qu'on l'a déjà noté, il est courant que les FSI assurent le service consistant à héberger les sites Web d'autres entreprises sur leurs propres serveurs. On peut alors se demander s'il est possible d'appliquer le paragraphe 5 pour déterminer que les FSI en question constituent des établissements stables des entreprises qui font du commerce électronique par l'intermédiaire de sites Web exploités sur les serveurs possédés et gérés par ces FSI. Si cela peut être le cas dans des circonstances très exceptionnelles, le paragraphe 5 n'est généralement pas applicable car les FSI ne constituent pas un agent des entreprises auxquelles appartiennent les sites Web, parce qu'ils ne disposent pas de pouvoirs leur permettant de conclure des contrats au nom de ces entreprises et ne concluent pas habituellement de tels contrats ou parce qu'ils constituent des agents indépendants agissant dans le cadre ordinaire de leur activité, comme en témoigne le fait qu'ils hébergent des sites Web d'un grand nombre d'entreprises différentes. En outre, puisque le site Web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce ses activités n'est pas lui-même une « personne » au sens de l'article 3, il est clair que le paragraphe 5 ne saurait être invoqué pour conclure qu'un établissement

stable est réputé exister au motif que le site Web serait un agent de l'entreprise en vertu de ce paragraphe.

37. Le Comité d'experts note que les commentaires de l'OCDE au paragraphe 42.3 fait une distinction entre un contrat passé avec un fournisseur de services sur Internet et un contrat passé avec une installation d'affaires à la disposition de l'entreprise. Il est conscient que certaines entreprises pourraient chercher à éviter de créer un établissement stable en gérant les termes d'un contrat dans des cas où les faits amèneraient à conclure qu'il y a établissement stable. Ce type d'abus peut appeler l'application de règles législatives ou judiciaires pour contrer l'évasion fiscale.

Commentaires sur le chapitre III

Imposition des revenus immobiliers

Article 6

REVENUS IMMOBILIERS

A. Considérations générales

1. L'article 6 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 6 du Modèle de convention de l'OCDE, à l'exception du membre de phrase « et aux revenus immobiliers utilisés pour l'exercice d'une profession indépendante » qui figure à la fin du paragraphe 4 du Modèle de convention des Nations Unies. On a inclus ce membre de phrase dans le Modèle de convention des Nations Unies parce qu'on a conservé l'article 14, lequel concerne les professions indépendantes.

2. L'imposition des revenus immobiliers doit avoir pour objectif l'imposition des bénéfices, et non pas celle des revenus bruts. Il convient donc de tenir compte des dépenses qu'implique le fait de tirer un revenu de biens immobiliers ou d'une exploitation agricole ou forestière. Cependant, cet objectif n'interdit pas la retenue à la source d'un impôt sur les loyers des biens immobiliers, fondé sur le revenu brut; dans ce cas, le taux de l'impôt doit tenir compte du fait que la location d'un bien immobilier implique des dépenses. Par ailleurs, une solution également satisfaisante consisterait, lorsqu'un impôt est perçu à la source sur le montant brut du loyer, à ce que le propriétaire des biens immobiliers puisse opter pour une imposition de ces biens sur une base nette au titre de l'impôt général sur le revenu. L'article 6 n'interdit pas à un pays qui impose les revenus provenant d'exploitations agricoles ou d'autres biens immobiliers sur la base d'une évaluation ou sur une base analogue d'appliquer cette méthode.

3. Des membres de pays en développement ont considéré que les dividendes versés par une société comme celle dont il est fait état au paragraphe 4 de l'article 13 devraient être traités comme revenus immobiliers et donc entrer dans le champ de l'article 6. Cette opinion n'a toutefois pas recueilli l'assentiment de la plupart des autres membres.

4. On a fait observer que, dans certains pays, une personne peut percevoir un revenu (le plus souvent un loyer) de bien immobilier alors que, au lieu d'être propriétaire de ce bien, elle possède des parts de la société propriétaire du bien, ces parts lui donnant le droit d'utilisation ou de jouissance du bien. Les États contractants sont libres d'étendre la portée de l'article à ce type de

revenu. Ils peuvent également élargir la portée de l'article 22 de manière que les parts de telles sociétés puissent être imposées par l'État de la source.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 6

Paragraphe 1

5. Ce paragraphe accorde le droit d'imposer les revenus tirés de biens immobiliers (y compris les revenus d'une exploitation agricole ou forestière) à l'État de la source, c'est-à-dire à l'État dans lequel est situé le bien immobilier qui produit ce revenu. D'après les commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 6 du Modèle de convention de l'OCDE, cette disposition « tient au fait qu'il y a toujours un lien économique très étroit entre la source du revenu et l'État de la source[29] ».

6. Les commentaires de l'OCDE disent ceci :

> 1. [...] Bien que les revenus provenant des exploitations agricoles ou forestières soient inclus dans les revenus visés à l'article 6, les États contractants ont la faculté de décider, dans les conventions bilatérales qu'ils signent, que ces revenus seront considérés comme relevant de l'article 7. L'article 6 ne traite que du revenu qu'un résident d'un État contractant tire de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant. Il ne s'applique donc pas au revenu de biens immobiliers situés dans l'État contractant dont le bénéficiaire est un résident au sens de l'article 4 ou situés dans un État tiers; les dispositions du paragraphe 1 de l'article 21 s'appliquent à un tel revenu.

Paragraphe 2

7. Ce paragraphe, qui donne à l'expression « biens immobiliers » le sens qu'elle a dans le droit de l'État contractant où le bien est situé, vise à réduire les difficultés d'interprétation relatives à la question de savoir si un bien ou un droit doit être considéré ou non comme bien immobilier. En outre, le paragraphe énumère les biens et droits qui doivent toujours être considérés comme biens immobiliers. En revanche, le paragraphe spécifie que les navires, les bateaux et les aéronefs ne seront jamais considérés comme biens immobiliers. Les intérêts concernant le revenu des créances gagées sur des biens immobiliers ne sont pas couverts par l'article 6; cette question est réglée dans le cadre de l'article 11 relatif aux intérêts.

---

[29] Paragraphe 1 des commentaires de l'OCDE sur l'article 6.

Paragraphe 3

8. Ce paragraphe dispose que la règle générale énoncée dans le paragraphe 1 est applicable sous quelque forme que le bien immobilier soit utilisé.

Paragraphe 4

9. Ce paragraphe stipule que les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus immobiliers des entreprises industrielles, commerciales ou autres, et aux revenus immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante. Les commentaires de l'OCDE poursuivent :

> 4. [...] le droit d'imposition de l'État de la source a priorité sur celui de l'autre État et s'exerce aussi lorsque, dans le cas d'une entreprise, les revenus ne proviennent qu'indirectement de biens immobiliers. Cela n'empêche pas que les revenus de biens immobiliers, s'ils sont obtenus par l'intermédiaire d'un établissement stable, soient traités comme revenus d'une entreprise, mais garantit que les revenus de biens immobiliers seront imposés dans l'État où ces biens immobiliers sont situés également dans le cas où ces biens ne font pas partie d'un établissement stable situé dans cet État. Il est aussi à noter que les dispositions de l'article ne préjugent pas de l'application du droit interne en ce qui concerne la manière dont les revenus immobiliers doivent être imposés.

Ces observations s'appliquent également dans le cas d'activités non industrielles et non commerciales parce qu'elles ont été insérées dans le paragraphe 4 du Modèle de convention des Nations Unies sur les revenus immobiliers utilisés pour l'exercice d'une profession indépendante.

Article 7

BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

A. Considérations générales

1. L'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies consiste en un certain nombre de dispositions reprises de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE soit inchangées, soit substantiellement modifiées, et en quelques dispositions nouvelles. Le Comité d'experts a décidé, à sa session annuelle de 2009, de ne pas adopter la position de l'OCDE concernant l'article 7, position émanant de son rapport de 2008 « Imputation de bénéfices aux établissements stables[30] » (le rapport de 2008 sur les établissements stables). Ce rapport envi-

[30] Rapport de 2008 sur l'imputation de bénéfices à des établissements stables (voir www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf).

sage de considérer les transactions entre les différents éléments d'une entreprise, comme un établissement stable et son siège social, dans une perspective plus large que celle que prévoit le Modèle de convention fiscale des Nations Unies. L'approche suivie par l'OCDE trouve maintenant son expression dans le nouvel article 7 du Modèle de convention 2010 de l'OCDE et les commentaires sur cet article. Le Comité d'experts a décidé de ne pas adopter cette approche parce qu'elle est directement contraire aux dispositions du paragraphe 3 de l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies qui, de manière générale, n'autorise pas de déduction pour les montants « payés » (sauf pour le remboursement de dépenses effectives) par un établissement stable à son siège social. Les participants ont considéré que cette règle reste valable dans le contexte du Modèle de convention des Nations Unies, quelles que soient les modifications apportées au Modèle de l'OCDE et à ses commentaires. Il convient donc de noter que toutes les références ultérieures à l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE et à ses commentaires se rapportent au Modèle de l'OCDE établi en 2008. L'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies et celui du Modèle de convention de l'OCDE correspondant concordent largement (hormis les quelques adjonctions des Nations Unies). Les commentaires de 2008 de l'OCDE reprennent par endroits des opinions émises dans le rapport de 2008 sur les établissements stables. Lorsque les commentaires de 2008 de l'OCDE expriment l'approche de ce rapport, on renvoie plutôt au Modèle de convention de l'OCDE établi en 2005, lequel n'est pas ainsi touché.

2. Le principe du prix de pleine concurrence, qui est inscrit dans le Modèle de convention de l'OCDE, est généralement admis. Suivant ce principe, les bénéfices imputables à un établissement stable sont ceux qu'il aurait réalisés s'il avait été une entité parfaitement indépendante, traitant avec son siège comme avec une entreprise entièrement distincte, aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Les bénéfices ainsi imputables sont normalement les bénéfices qui apparaissent dans la comptabilité commerciale de l'établissement. Néanmoins, cette règle permet au fisc du pays dans lequel l'établissement stable se trouve situé de rectifier les comptes de l'entreprise, de façon à faire dûment apparaître les revenus que l'établissement se serait acquis s'il s'agissait d'une entreprise indépendante traitant avec son siège dans des conditions de pleine concurrence. L'application du principe du prix de pleine concurrence à la répartition des bénéfices entre le siège et ses établissements stables présuppose, pour la plupart des pays, que la législation interne autorise une décision sur la base de ce principe.

3. L'application de ce principe revêt une importance particulière pour la solution du problème difficile et complexe des déductions que l'établissement stable peut être autorisé à faire. On accepte également dans l'ensemble que, dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, soient admises en

déduction les dépenses, où qu'elles aient été engagées, pour la conduite des affaires de cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration. En dehors de ce qui peut être considéré comme dépenses ordinaires, il existe certains types de paiements qui soulèvent des problèmes particuliers. C'est notamment le cas des intérêts, redevances, etc., versés par l'établissement stable à son siège au titre de prêts ou de licences d'exploitation octroyés à l'établissement par le siège. C'est également le cas des commissions (exception faite du remboursement de dépenses réelles) pour la prestation de certains services fournis par l'entreprise à l'établissement ou pour les activités de gestion exercées par l'entreprise. En pareil cas, on estime que ces versements ne doivent pas être admis en déduction dans le calcul des bénéfices de l'établissement stable. De même, les paiements analogues faits à l'établissement stable par le siège ne devraient pas être comptés dans les bénéfices imposables de l'établissement stable. En revanche, on doit autoriser, dans les déductions, la prise en compte d'une certaine fraction de ces paiements, par exemple les intérêts et les redevances, faits par l'entreprise à des tiers. Comme on l'a indiqué dans le paragraphe 1 ci-dessus, cette approche concorde avec celle adoptée dans l'interprétation du paragraphe 7 du Modèle de convention de l'OCDE de 2008, mais elle diffère de l'approche suivie par l'OCDE dans son rapport de 2008 sur les établissements stables.

4. Selon le Modèle de convention de l'OCDE, seuls les bénéfices imputables à l'établissement stable sont imposables dans le pays de la source. Le Modèle de convention des Nations Unies amplifie ce principe par une règle de force d'attraction limitée qui permet à l'entreprise, dès lors qu'elle exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le pays de la source, d'être imposée sur certains bénéfices commerciaux réalisés dans ce pays du fait d'opérations effectuées par l'entreprise dans le pays de la source, mais non par l'établissement stable. Lorsque, par le principe de la force d'attraction, les bénéfices d'une entreprise autres que ceux qui sont directement imputables à l'établissement stable sont imposables dans l'État où l'établissement stable est situé, ces bénéfices doivent être déterminés de la même façon que s'ils étaient directement imputables à l'établissement stable.

5. Le Modèle de convention des Nations Unies ne reprend pas le paragraphe 5 de l'article 7 du Modèle de convention 2008[31] de l'OCDE, qui stipule ce qui suit : « Aucun bénéfice n'est imputable à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise. » Dans la rédaction du Modèle de convention des Nations Unies en 1980, le Groupe d'experts n'a pas réussi à se mettre d'accord pour dire si des bénéfices devraient être imputables

[31] Le paragraphe 5 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE a été supprimé dans le cadre de la mise à jour du Modèle de convention de l'OCDE en 2010.

à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheté des marchandises, et il a donc décidé d'inclure dans l'article 7 une note disant que la question devrait être réglée par voie de négociations bilatérales. Quand la question a été examinée par l'ancien Groupe d'experts, plusieurs membres de pays en développement ont estimé que cette disposition pourrait, une fois modifiée, y être incluse de manière à préciser que, dans le cas d'un établissement stable ayant des activités d'achat et autres, les bénéfices tirés des activités d'achat seraient à imputer à l'établissement stable. D'autres membres de pays en développement ont considéré que la disposition devait être omise car, même lorsque la seule activité d'une entreprise dans le pays de la source est une activité d'achat, il peut y avoir dans ce pays un établissement stable dont l'activité d'achat peut contribuer aux bénéfices globaux de l'entreprise, et une part de ces bénéfices pourrait en bonne logique être imposée par ce pays. Les membres des pays développés se sont montrés généralement favorables à l'inclusion, sans modification, du paragraphe 5 de l'article 7 du Modèle de l'OCDE[32].

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 7

Paragraphe 1

6. Ce paragraphe reprend le paragraphe 1 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE établi en 2008, augmenté des clauses *b* et *c*. Lors du débat qui a précédé l'adoption de ce paragraphe par l'ancien Groupe d'experts, plusieurs experts de pays en développement ont déclaré adhérer au principe de la force d'attraction, mais vouloir en limiter l'application. Les clauses *b* et *c* signifient que le Modèle de convention des Nations Unies élargit la portée de l'article correspondant du Modèle de convention de l'OCDE en y insérant une règle de force d'attraction limitée. Cela permet au pays dans lequel l'établissement stable est situé d'imposer non seulement les bénéfices imputables à cet établissement permanent mais aussi d'autres bénéfices que l'entreprise réalise dans ce pays dans la mesure prévue par l'article. On note que la règle de la force d'attraction est limitée aux bénéfices visés par l'article 7, mais ne s'étend pas aux revenus du capital (dividendes, intérêts et redevances) visés par d'autres dispositions conventionnelles. Ceux qui sont en faveur de cette règle font valoir que ni les ventes effectuées par l'entremise d'agents indépendants ni les activités d'achat ne deviendraient imposables pour le commettant en vertu de cette règle. Certains experts de pays développés ont fait observer que la règle de la force d'attraction avait été jugée peu satisfaisante et qu'ils avaient renoncé à l'inclure dans des conventions fiscales conclues récemment parce

[32] Le libellé qui avait la faveur de ces membres était identique à celui qu'en donne le paragraphe 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

qu'il n'y avait pas lieu d'imposer des revenus provenant d'une activité qui n'avait aucun lien avec l'établissement et qui n'était pas, en soi, assez importante pour constituer elle-même un établissement stable. Ces experts ont également souligné que l'adoption d'une telle règle créerait pour les contribuables un climat d'incertitude. Des experts de pays en développement ont fait observer que l'adoption du principe de la force d'attraction fait disparaître certaines difficultés d'ordre administratif en ce sens qu'elle évite d'avoir à déterminer si telle ou telle activité est liée ou non à l'établissement stable ou si les revenus en cause lui sont imputables. C'était notamment le cas pour les transactions opérées directement par le siège dans le pays, qui le sont d'une manière analogue à celles qui sont effectuées par l'établissement stable. Toutefois, après un échange de vues, il a été proposé de limiter l'application du principe de la « force d'attraction » de telle sorte qu'il vise les ventes de marchandises et les autres activités commerciales de la manière suivante : si une entreprise a un établissement stable dans l'autre État contractant dans le but d'y vendre des marchandises, les ventes de même nature ou de nature analogue sont imposables dans ledit État, même si elles ne sont pas effectuées par l'intermédiaire de l'établissement stable; une règle analogue s'applique lorsque l'établissement stable est utilisé pour d'autres activités commerciales et que des activités de même nature ou de nature analogue sont exercées sans aucune liaison avec l'établissement stable.

7. Quand le Modèle de convention des Nations Unies a été revu en 1999, toutefois, certains membres ont estimé que cette force d'attraction limitée ne devrait pas s'appliquer lorsqu'une entreprise est en mesure de démontrer que ses ventes ou activités industrielles ou commerciales ont été dictées par d'autres motifs que la recherche des avantages d'un traité. C'est reconnaître qu'une entreprise peut avoir, du point de vue des affaires, des raisons légitimes de choisir de ne pas charger son établissement stable de ses ventes ou activités industrielles ou commerciales.

8. Le Comité considère que la fraction ci-après des commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE établi en 2008 est applicable au paragraphe correspondant de l'article 7 :

> 11. En faisant référence à la part des bénéfices d'une entreprise imputable à un établissement stable, la seconde phrase du paragraphe 1 renvoie directement au paragraphe 2, lequel fournit les directives relatives à la détermination des bénéfices devant être imputés à un établissement stable. Parce que le paragraphe 2 fait partie du contexte dans lequel la seconde phrase du paragraphe 1 doit être lue, cette phrase ne doit pas être interprétée de telle manière qu'elle puisse contredire le paragraphe 2, ce qui serait le cas notamment si l'on considérait que le montant des bénéfices susceptibles d'être imputés à un établissement stable ne peut excé-

der celui des bénéfices de l'entreprise toute entière. Par conséquent, si le paragraphe 1 prévoit qu'un État contractant ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant que dans la mesure où ils sont imputables à un établissement stable situé dans le premier État, ce sont les dispositions du paragraphe 2 qui donnent son sens à l'expression « bénéfices imputables à un établissement stable ». En d'autres termes, les directives énoncées au paragraphe 2 peuvent conduire à imputer des bénéfices à un établissement stable même si l'entreprise dans son ensemble n'a jamais réalisé de bénéfices; elles peuvent à l'inverse conduire à n'imputer aucun bénéfice à un établissement stable même si l'entreprise dans son ensemble a réalisé des bénéfices.

12. À l'évidence cependant, l'État contractant de l'entreprise a intérêt à ce que les directives énoncées au paragraphe 2 soient correctement appliquées par l'État où se situe l'établissement stable. Étant donné que ces directives s'appliquent aux deux États contractants, l'État de l'entreprise doit, conformément aux dispositions de l'article 23, éliminer la double imposition des bénéfices correctement imputés à l'établissement stable. En d'autres termes, si l'État où se situe l'établissement stable cherche à imposer des bénéfices qui ne sont pas imputables à ce dernier aux termes de l'article 7, on risque d'aboutir à une situation de double imposition de bénéfices qui ne devraient normalement être imposés que dans l'État de l'entreprise.

13. L'objet du paragraphe 1 est de définir les limites du droit pour un État contractant d'imposer les bénéfices tirés de leur activité par des entreprises de l'autre État contractant. En revanche, ce paragraphe ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents aux termes de dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées figurant dans sa législation nationale, même si l'impôt ainsi appliqué à ces résidents peut être calculé par référence à la partie des bénéfices d'une entreprise qui est résidente de l'autre État contractant qui est attribuable à la participation de ces résidents dans cette entreprise. L'impôt ainsi appliqué par un État à ses propres résidents ne réduit pas les bénéfices de l'entreprise de l'autre État et on ne saurait donc considérer qu'il est prélevé sur ces bénéfices (voir aussi le paragraphe 23 des commentaires sur l'article 1 et les paragraphes 37 à 39 des commentaires sur l'article 10).

Certains pays ne sont pas d'accord avec l'optique adoptée dans la seconde phrase du paragraphe 13 des commentaires de l'OCDE où il est dit que le paragraphe 1 de l'article 7 ne limite pas le droit reconnu à un État contractant d'imposer ses propres résidents en vertu de dispositions de sa législation interne concernant des sociétés étrangères contrôlées.

Paragraphe 2

9. Ce paragraphe reprend le paragraphe 2 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE. Lors du dernier examen de ce paragraphe par l'ancien Groupe d'experts, un membre d'un pays développé a fait observer que son pays se heurtait à certaines difficultés en raison de la façon variable dont étaient déterminés les bénéfices qu'il convenait d'imputer à un établissement stable, notamment en ce qui concernait les contrats « clefs en main ». On a rappelé que, aux termes d'un contrat clefs en main, un entrepreneur acceptait de construire une usine ou des installations analogues et de les livrer prêtes à fonctionner. Lorsque l'installation était prête, elle était livrée à l'acquéreur, qui pouvait alors commencer les opérations. Des problèmes fiscaux internationaux se posaient lorsque l'installation devait être construite dans un pays par un entrepreneur résidant dans un autre pays. Les activités effectives de construction exécutées dans un pays constituaient de toute évidence un établissement stable dans ce pays si elles étaient d'une durée suffisamment longue. Mais les contrats clefs en main étaient souvent conclus avant la création de l'établissement stable et comprenaient de nombreux éléments autres que les activités normales de construction. Ils comprenaient également l'achat d'outillage, la prestation de services d'architecture et d'ingénierie et la fourniture d'une assistance technique. Ces derniers éléments, a-t-on expliqué, étaient parfois fournis avant que les activités de construction ne soient effectivement entreprises (et, par conséquent, avant la création de l'établissement stable au lieu de construction), et souvent en dehors du pays où le lieu de la construction ou de l'établissement stable était situé.

10. La question se posait donc de savoir quelle part des bénéfices du contrat clefs en main devait être imputée à l'établissement stable et était par conséquent imposable dans le pays où il était situé. Un expert d'un pays développé a déclaré qu'il connaissait des exemples dans lesquels des pays avaient cherché à imputer la totalité des bénéfices du contrat à l'établissement stable. Il estimait toutefois que seuls les bénéfices imputables aux activités exercées par l'établissement devraient être imposés dans le pays où cet établissement était situé, à moins que les bénéfices ne comprennent des éléments de revenu traités à part dans d'autres articles de la convention, et ne soient imposables dans ce pays à ce titre.

11. Le Groupe a reconnu que le problème décrit ci-dessus était un problème complexe et qui prêtait à controverse, faisant intervenir de nombreuses questions liées, comme les règles relatives à la source des revenus et les définitions d'établissement stable et des bénéfices d'entreprise. Il a estimé que le problème pourrait être examiné dans le cadre de négociations bilatérales, mais n'a convenu d'aucune modification pour le régler.

12. Lorsque le Modèle de convention des Nations Unies a été revu, en 1999, certains membres de l'ancien Groupe d'experts ont estimé que la dernière partie du paragraphe 2 était d'une portée trop étroite, considérant qu'elle ne concerne que les transactions entre l'établissement stable et le siège central et qu'elle ne tient pas compte de transactions entre l'établissement stable et, par exemple, d'autres établissements stables de la même entreprise. À cette fin, les États contractants peuvent, aux fins de clarification, envisager la variante suivante :

> Dans chaque État contractant, on impute à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues.

13. Même si le point controversé — la répartition des bénéfices entre différents établissements stables, à la différence de la répartition entre établissement stable et siège central — n'était pas en doute, il était généralement admis que ce sujet de préoccupation de l'ancien Groupe d'experts devait être exprimé clairement.

14. Comme il est dit au paragraphe 14 des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE établi en 2008, le paragraphe 2 sous sa forme actuelle « contient la directive centrale sur laquelle l'attribution des bénéfices à un établissement stable doit être fondée ». Comme il est dit dans cet article, cela est naturellement subordonné aux dispositions du paragraphe 3 de l'article. Le paragraphe 14 des commentaires de l'OCDE poursuit :

> On y retrouve l'idée, généralement entérinée dans les conventions bilatérales, que les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec le reste de l'entreprise, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Cela correspond au « principe du prix de pleine concurrence » envisagé dans les commentaires sur l'article 9. Normalement, les bénéfices ainsi déterminés seraient les mêmes que ceux auxquels les méthodes courantes de comptabilité industrielle ou commerciale devraient permettre d'aboutir.

Le principe du prix de pleine concurrence s'étendant aussi à l'attribution des bénéfices que l'établissement stable peut retirer d'opérations avec d'autres établissements stables de l'entreprise, le paragraphe 2 sous sa forme existante est à interpréter comme spécifiquement applicable à de telles situations. C'est pourquoi, lorsqu'une entreprise d'un État contractant mène ses activités commerciales dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, on serait amené à imputer à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques

ou analogues et de pleine concurrence, et traitant en tant qu'entité entièrement indépendante avec l'entreprise dont il est un établissement stable ou les autres établissements stables de cette entreprise.

15. La détermination des bénéfices imputables à un établissement stable donné est un exemple où les commentaires relatifs au Modèle de convention de l'OCDE réalisé en 2008 renvoient au rapport sur les établissements stables établi la même année. Vu les commentaires du paragraphe 1 ci-dessus, le Comité estime que la fraction ci-après des commentaires sur le paragraphe 2 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE est applicable au paragraphe 2 de l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies :

> 12. Dans la grande majorité des cas, la comptabilité commerciale de l'établissement stable — comptabilité généralement tenue par cette entreprise, ne fût-ce que parce qu'une organisation commerciale ou industrielle bien gérée a normalement intérêt à connaître la rentabilité de ses divers établissements — sera utilisée par les autorités fiscales pour déterminer les bénéfices que l'on peut imputer en propre à cet établissement. Exceptionnellement, il peut y avoir des cas où il n'y a pas de comptabilité distincte [...]. Mais, lorsque cette comptabilité existe, elle constitue naturellement le point de départ des opérations d'ajustement lorsqu'un tel ajustement est nécessaire pour déterminer le montant des bénéfices à imputer en propre. Peut-être convient-il de souligner que la directive figurant au paragraphe 2 ne peut servir de justification aux administrations fiscales pour établir des bénéfices hypothétiques qui ne reposeraient sur rien; il est toujours nécessaire de partir de données réelles, telles qu'elles ressortent de la comptabilité commerciale de l'établissement stable et d'ajuster, le cas échéant, le montant des bénéfices obtenus à partir de ces données réelles.
>
> 12.1 Cela pose la question de savoir dans quelle mesure ces comptes sont fiables lorsqu'ils sont fondés sur des accords entre le siège et ses établissements stables (ou entre les établissements stables eux-mêmes). Il est évident que de tels accords internes ne peuvent être considérés comme des contrats juridiquement contraignants. Toutefois, dans la mesure où la comptabilité commerciale du siège et des établissements stables est établie symétriquement sur la base de ces accords et où ces accords correspondent aux fonctions exercées par les différents secteurs de l'entreprise, cette comptabilité commerciale pourrait être acceptée par les autorités fiscales. À cet égard, les comptes ne pourraient pas être considérés comme établis symétriquement à moins que l'évaluation des opérations effectuées ou les méthodes de répartition des bénéfices ou des dépenses dans les comptes de l'établissement stable ne correspondent exactement aux valeurs ou aux méthodes utilisées dans la comptabilité du siège dans

la monnaie nationale ou dans la monnaie fonctionnelle utilisée par l'entreprise pour enregistrer ses transactions. Toutefois, lorsque la comptabilité commerciale est fondée sur des accords internes qui correspondent à des arrangements purement artificiels et non aux fonctions économiques réellement exercées par les différents secteurs de l'entreprise, il n'y a pas lieu de tenir compte de tels accords et la comptabilité doit être rectifiée en conséquence. Ce serait le cas si, par exemple, un établissement stable exerçant des activités de vente se voyait attribuer, dans le cadre d'un tel accord interne, le rôle de commettant (acceptant ainsi tous les risques et ayant droit à tous les bénéfices occasionnés par les ventes), alors qu'en fait l'établissement stable en question n'était autre qu'un intermédiaire ou un agent (courant des risques limités et n'ayant droit qu'à une part limitée des revenus correspondants), ou inversement s'il se voyait attribuer le rôle d'intermédiaire ou d'agent alors qu'en réalité il s'agissait d'un commettant.

12.2 À cet égard, il convient aussi de noter que le principe exposé au paragraphe 2 est subordonné aux dispositions contenues dans le paragraphe 3, notamment en ce qui concerne le régime applicable aux paiements qui, sous la dénomination d'intérêts, de redevances, etc., sont versés par un établissement stable à son siège central au titre de prêts ou de licences d'exploitation que ce dernier lui a octroyés [...].

13. Même lorsqu'un établissement stable est en mesure de présenter une comptabilité détaillée, conçue pour faire apparaître les bénéfices découlant de ses activités, il peut encore être nécessaire que les autorités fiscales du pays intéressé rectifient cette comptabilité conformément au principe du prix de pleine concurrence [...]. Il peut être nécessaire de procéder à des ajustements de ce type lorsque, par exemple, des marchandises ont été facturées par le siège central à l'établissement stable à des prix qui ne sont pas conformes à ce principe et que des bénéfices ont ainsi été détournés de l'établissement stable vers le siège central ou vice versa.

14. Dans ces cas, il conviendra ordinairement de substituer aux prix utilisés les prix habituels cotés sur le marché pour des marchandises identiques ou analogues livrées dans des conditions identiques ou analogues. Il est évident que le prix auquel des marchandises peuvent être achetées sur le marché libre varie avec la quantité requise et les délais de livraison; il devra être tenu compte de ces facteurs dans la détermination du prix de marché à utiliser. On se contentera de rappeler ici qu'une entreprise peut avoir des raisons commerciales parfaitement valables de facturer ses produits à des prix inférieurs à ceux du marché ordinaire; ce peut être, par exemple, une méthode commerciale parfaitement normale pour établir une position de concurrence sur un marché nouveau et, dans

ce cas, on ne saurait y voir la preuve d'une tentative de détournement des bénéfices d'un pays vers un autre. Il peut également y avoir des difficultés dans le cas de spécialités produites par une entreprise et qui, toutes, sont vendues par l'intermédiaire de ses établissements stables; si, dans ces circonstances, il n'y a pas de prix sur le marché libre et que l'on juge peu satisfaisants les chiffres figurant dans la comptabilité, il peut être nécessaire de calculer par d'autres méthodes les bénéfices de l'établissement stable, par exemple en appliquant un taux moyen de bénéfice brut au chiffre d'affaires de l'établissement stable et en déduisant du chiffre ainsi obtenu le montant correct des dépenses exposées. Il est clair que de nombreux problèmes spéciaux de ce genre peuvent se poser dans des cas individuels, mais on devrait toujours adopter pour règle générale de déterminer les bénéfices imputés à un établissement stable d'après les comptes de cet établissement, dans la mesure où il tient une comptabilité qui représente la situation réelle. Si la comptabilité dont on dispose ne représente pas les faits réels, il faudra établir de nouveaux comptes, ou rectifier la comptabilité initiale, et les chiffres à utiliser à cet effet seront ceux du marché libre.

15. De nombreux États considèrent qu'il y a réalisation de bénéfices imposables lorsqu'un bien, qu'il s'agisse ou non d'un stock de marchandises, faisant partie de l'actif d'un établissement stable situé sur leur territoire est transféré à un établissement stable ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre État. L'article 7 permet à ces États d'imposer les bénéfices qui sont censés naître à la suite d'un tel transfert et ces bénéfices peuvent être déterminés comme il est indiqué ci-dessous. Dans les cas où un tel transfert intervient, qu'il soit ou non permanent, la question se pose de savoir à quel moment il y a réalisation de bénéfices imposables. En fait, dans la pratique, lorsque ces biens ont une valeur marchande importante et sont susceptibles de figurer au bilan de l'établissement stable importateur, ou d'une autre partie de l'entreprise, au-delà de l'exercice durant lequel ils ont été transférés, la réalisation de bénéfices imposables n'interviendra pas nécessairement, en ce qui concerne l'ensemble de l'entreprise, dans l'exercice durant lequel a eu lieu le transfert. Or, le simple fait que ces biens quittent une juridiction fiscale peut déclencher l'imposition des réserves latentes qui s'y rapportent, car la notion de réalisation dépend du droit interne des pays.

15.1 Lorsque les pays dans lesquels opèrent les établissements stables imposent les bénéfices imputables aux transferts internes dès qu'ils sont effectués, et alors même que leur réalisation effective n'interviendra qu'au cours d'un exercice commercial ultérieur, il y aura obligatoirement un décalage entre les impôts payés à l'étranger et l'imputation correspondante dans le pays du siège de l'entreprise. Ce laps de temps entraîne un

problème important, en particulier lorsqu'un établissement stable transfère des immobilisations ou, en cas de liquidation, la totalité de ses biens d'exploitation au reste de l'entreprise dont il fait partie. Dans ces cas, il appartient au pays du siège de l'entreprise de rechercher, cas par cas, une solution bilatérale avec le pays de sortie lorsqu'il y a un risque important de surimposition.

15.2 Un autre problème important concerne le transfert de biens, tels que des créances douteuses, dans le contexte des activités bancaires internationales. À des fins de contrôle et de financement, des prêts peuvent être transférés de la succursale au siège ou d'une succursale à une autre. Selon le Comité des affaires fiscales, ces transferts ne devraient pas être reconnus lorsqu'il n'est pas possible de les considérer comme liés à des motifs commerciaux normaux, ni comme des transferts qui auraient eu lieu entre des entreprises indépendantes, par exemple lorsqu'ils n'ont lieu qu'à des fins fiscales dans le but de maximiser les allégements fiscaux que peut réclamer une banque. Dans ces cas, en effet, on ne peut considérer que ces transferts auraient eu lieu entre entreprises totalement indépendantes; par conséquent, ceux-ci n'auraient pas eu d'effet sur le montant des bénéfices qu'une telle entreprise indépendante aurait pu réaliser en traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont elle constitue un établissement stable.

15.3 Toutefois, il peut exister un marché commercial pour le transfert de tels prêts entre différentes banques, les conditions d'un transfert interne étant alors semblables à celles d'un transfert entre banques indépendantes. Un exemple d'un tel transfert serait celui où une banque fermerait une succursale donnée et devrait par conséquent effectuer le transfert des prêts de cette succursale soit au siège, soit à une autre succursale. Un autre exemple est celui de l'ouverture d'une succursale dans un pays donné suivi du transfert à cette succursale, uniquement pour des raisons commerciales, des prêts antérieurement consentis aux résidents de ce pays par le siège ou par d'autres succursales. Dans la mesure où un tel transfert est reconnu au plan fiscal, on devrait considérer que le prêt a été transféré à sa juste valeur sur le marché libre à la date du transfert. Il doit être tenu compte d'un allégement pour la détermination du bénéfice de l'établissement stable puisque, entre des entités indépendantes, la valeur du prêt à la date du transfert aurait été prise en compte pour décider du prix à facturer et puisque les principes d'une saine comptabilisation requièrent que la valeur comptable de l'actif soit modifiée pour tenir compte des valeurs du marché.

15.4 Lorsque des créances qui sont devenues douteuses sont transférées, il est important, dans le but d'accorder un allégement total mais

non excessif pour une telle perte, que les deux autorités concernées aboutissent à un accord mutuel sur une base compatible pour accorder l'allégement. Dans ce cas, il devrait être tenu compte du point de savoir si la valeur de transfert, à la date du transfert interne, a été le résultat d'une erreur de jugement sur la solvabilité du débiteur ou si la valeur à cette date reflétait bien un jugement approprié de la situation du débiteur à ce moment. Dans le premier cas, il pourrait être approprié, pour le pays de la succursale auteur du transfert, de limiter l'allégement à la perte réellement subie par la banque dans son ensemble et, pour le pays bénéficiaire, de ne pas taxer le gain ultérieur apparent. Cependant, lorsque le prêt a été transféré pour des raisons commerciales entre deux parties de la banque et qu'après un certain temps il a augmenté de valeur, la succursale auteur du transfert devrait normalement bénéficier d'un allégement sur la base de la valeur réelle à la date du transfert. La situation est quelque peu différente lorsque l'entité bénéficiaire est le siège de la banque et est située dans un pays d'imputation. La raison en est que normalement le pays d'imputation basera l'imposition de la banque sur ses résultats mondiaux et accordera donc un allégement en tenant compte des pertes totales relatives au prêt, entre le moment où il a été conclu et celui où il a été finalement cédé. La succursale auteur du transfert devrait alors avoir droit à un allégement pour la période au cours de laquelle le prêt était en sa possession, suivant les principes ci-dessus. Le pays du siège évitera alors les doubles impositions par un crédit d'impôt correspondant à l'impôt supporté dans le pays d'accueil.

Paragraphe 3

16. La première phrase du paragraphe 3 de l'article 7 reprend, à quelques différences mineures de rédaction près, le texte intégral du paragraphe 3 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE de 2008. Le reste du paragraphe est constitué par de nouvelles dispositions formulées en 1980 par l'ancien Groupe d'experts. Ces dispositions découlent d'une proposition faite par des experts de pays en développement, qui estimaient utile d'inclure toutes définitions et précisions nécessaires dans le texte, particulièrement en vue d'aider les pays en développement non représentés dans le Groupe. Quelques-uns de ces experts considéraient également qu'il convenait de faire figurer dans le texte d'une convention fiscale bilatérale des dispositions interdisant la déduction de certaines dépenses, de façon que les contribuables soient parfaitement au courant de leurs obligations fiscales. Au cours de la discussion, on a fait observer que des adjonctions au texte de l'OCDE assureraient que l'établissement stable puisse déduire les intérêts, redevances et autres dépenses enregistrés par le siège central pour le compte de l'établissement. Le Groupe a estimé que

si les sommes facturées par le siège central tenaient compte de tous les frais, directs et indirects, il ne fallait pas admettre une imputation supplémentaire au titre des dépenses de direction et d'administration du siège central, car cela aurait pour effet de porter deux fois ces frais au débit du compte de l'établissement stable auprès du siège central. On a souligné qu'il est important de déterminer la méthode d'établissement des prix et les éléments du coût inclus dans ces prix. Lorsqu'on applique le cours international des opérations en gros, ce cours comprend normalement les frais indirects. Il a été généralement entendu, au sein du Groupe, qu'il convenait d'éviter toute double comptabilisation des coûts et des dépenses.

17. Les bénéfices commerciaux d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, sauf si l'entreprise traite des affaires dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans ce second État. Les bénéfices et gains de l'établissement seraient calculés dans ce cas, déduction faite de toutes les dépenses correspondant à l'activité commerciale, autres que les dépenses en capital qu'il n'est pas permis actuellement de déduire ou des dépenses d'ordre personnel ou autre que commercial, qu'il n'est pas possible de rapporter à l'activité de l'entreprise. Normalement, nombre de pays, lorsqu'ils examinent si une dépense commerciale peut donner lieu à déduction, prennent pour critère de savoir si la dépense en question a été engagée entièrement, exclusivement et nécessairement aux fins de l'activité. L'objectif fondamental est de garantir que la dépense dont la déduction est demandée pour la détermination des bénéfices imposables est une dépense congrue, imputable et nécessaire aux opérations commerciales. Il faut qu'il y ait entre la dépense et l'activité commerciale un lien tel que la dépense engagée soit justifiée par l'intérêt commercial, le fonctionnement harmonieux des activités, ou qu'elle ait facilité les opérations commerciales. Une fois établi selon ce critère qu'une dépense peut effectivement donner lieu à déduction, il faut examiner s'il existe des dispositions législatives expresses imposant un plafond monétaire ou autre au montant des dépenses pouvant donner lieu à déduction, dans le cas contraire les demandes de déduction seront à examiner dans leur intégralité, sans voir si le montant, ou son impact sur la rentabilité des opérations, reste raisonnable.

18. Le Comité estime que la partie suivante des commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE établi en 2008 est applicable à la première partie du paragraphe correspondant de l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies :

> 27. Ce paragraphe rend explicite, pour ce qui concerne les dépenses d'un établissement stable, la directive générale figurant au paragraphe 2. Le paragraphe reconnaît spécifiquement que, dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, il doit être tenu compte des dépenses engagées

aux fins de l'établissement stable, en quelque lieu qu'elles l'aient été. Il est évident qu'il sera, dans certains cas, nécessaire d'évaluer ou de calculer par des moyens conventionnels le montant des dépenses à considérer. Dans le cas, par exemple, de frais généraux d'administration engagés au siège central de l'entreprise, il pourra être judicieux de faire entrer en ligne de compte une partie proportionnelle, déterminée d'après le rapport entre le chiffre d'affaires de l'établissement stable (ou éventuellement son bénéfice brut) et celui de l'entreprise dans son ensemble. Sous cette réserve, c'est le montant réel des dépenses engagées pour les besoins de l'établissement stable qui doit entrer en ligne de compte. La déduction pouvant être pratiquée par l'établissement stable au titre des dépenses de l'entreprise qui sont attribuées à cet établissement stable ne peut être subordonnée à leur remboursement effectif par l'établissement stable.

28. On a parfois fait observer que la nécessité de concilier les paragraphes 2 et 3 posait des problèmes d'ordre pratique dans la mesure où, en vertu du paragraphe 2, les prix des transactions entre l'établissement stable et le siège doivent normalement être fixés dans des conditions de pleine concurrence et procurer à l'entité qui effectue le transfert le type de bénéfice qu'elle aurait pu s'attendre à réaliser si elle effectuait une transaction avec une entreprise indépendante, tandis que les termes du paragraphe 3 laissent entendre que la déduction des dépenses de l'établissement stable doit correspondre au coût effectif de ces dépenses, normalement sans y ajouter un élément de bénéfice.

29. En fait, si l'application du paragraphe 3 peut poser des problèmes pratiques, en particulier pour ce qui est des principes de l'entreprise indépendante et des prix de pleine concurrence sur lesquels repose le paragraphe 2, il n'y a pas de différence de principe entre les deux paragraphes. Le paragraphe 3 indique que, dans la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la déduction de certaines dépenses doit être autorisée tandis que le paragraphe 2 prévoit que les bénéfices déterminés conformément à la règle qui figure au paragraphe 3, et qui concerne la déduction des dépenses, doivent être ceux qu'une entreprise distincte exerçant les mêmes activités ou des activités similaires dans les mêmes conditions ou dans des conditions similaires aurait effectués. Par conséquent, si le paragraphe 3 fixe une règle applicable à la détermination des bénéfices de l'établissement stable, le paragraphe 2 suppose que les bénéfices ainsi déterminés correspondent à ceux qui auraient été réalisés par une entreprise distincte et indépendante.

30. En outre, le paragraphe 3 permet uniquement de déterminer les dépenses imputables à l'établissement stable pour la détermination des bénéfices qui lui sont imputables. Il ne traite pas la question de savoir si ces

dépenses, une fois imputées, sont déductibles au moment du calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable étant donné que les conditions de déductibilité des dépenses sont définies par le droit interne, sous réserve des dispositions de l'article 24 concernant la non-discrimination (et en particulier les paragraphes 3 et 4 de cet article).

Malgré les commentaires ci-dessus, le Comité d'experts note que certains pays désireront peut-être indiquer dans le texte du traité qu'ils n'autorisent que les déductions permises par leur législation :

31. En pratique, lorsqu'on applique ces principes à la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la question peut se poser de savoir si une dépense particulière encourue par une entreprise peut vraiment être considérée comme effectuée dans l'intérêt de l'établissement stable, compte tenu des principes de l'entreprise distincte et indépendante énoncés au paragraphe 2. Il est vrai qu'habituellement des entreprises indépendantes chercheront à réaliser un bénéfice dans leurs transactions réciproques et que lorsqu'elles procèdent à des transferts d'actifs ou à des prestations de services réciproques elles exigeront un prix correspondant à ce que le marché peut supporter, mais il existe aussi des circonstances dans lesquelles il n'est pas possible de considérer qu'un actif ou un service particulier aurait pu être obtenu d'une entreprise indépendante ou dans lesquelles des entreprises indépendantes acceptent de partager les coûts d'une activité conjointe d'entreprises pour leur bénéfice mutuel. Dans de tels cas, il peut être souhaitable de considérer les dépenses encourues par l'entreprise comme étant à la charge de l'établissement stable. La difficulté vient de la nécessité de distinguer les cas de ce type et ceux où une dépense encourue par une entreprise ne doit pas être considérée comme une dépense de l'établissement stable et où le bien ou service doit être considéré, en vertu du principe de l'entreprise distincte et indépendante, comme ayant été transféré entre le siège et l'établissement stable à un prix qui comporte un élément de bénéfice. La question qui doit être posée est de savoir si le transfert interne de biens et de services, qu'il soit temporaire ou définitif, est similaire à celui que l'entreprise, dans le cours normal de ses activités, aurait facturé à une tierce personne au prix de pleine concurrence, c'est-à-dire en incluant normalement dans le prix de vente un bénéfice approprié.

32. La réponse à cette question sera affirmative si la dépense a été originairement exposée dans le cadre d'une fonction visant directement à réaliser un chiffre d'affaires sur un bien ou sur un service spécifique et à réaliser un bénéfice par le truchement d'un établissement stable. Par contre, la réponse sera négative si, à la lumière des faits et circonstances

d'un cas particulier, il résulte que la dépense a été originairement exposée dans le cadre d'une fonction visant essentiellement l'optimisation des coûts de toute l'entreprise ou la promotion générale de son chiffre d'affaires.

33. Lorsque des marchandises sont fournies, pour fins de revente, soit à l'état de produits finis, de matières premières ou de produits en cours de fabrication, il est normalement indiqué d'appliquer les dispositions du paragraphe 2 et, par conséquent, d'allouer à la division de l'entreprise qui effectue la fourniture un élément de profit calculé en fonction du prix de pleine concurrence. Il peut cependant y avoir des exceptions. Ainsi, les marchandises peuvent avoir été fournies non pour fins de revente, mais pour usage temporaire dans le cadre d'activités commerciales de telle sorte qu'il soit approprié pour chacune des divisions de l'entreprise qui partagent l'utilisation de ces biens de n'en supporter qu'une partie du coût, c'est-à-dire, dans le cas d'équipement, la partie de la dépense d'amortissement qui se rapporte à l'usage de chacune de ces divisions. Évidemment, il ne faut pas perdre de vue que la simple acquisition de marchandises ne constitue pas un établissement stable (paragraphe 4, *d* de l'article 5) de sorte que la question de l'attribution de bénéfices ne se pose pas dans un tel cas.

34. Dans le cas de biens incorporels, les règles concernant les relations entre entreprises du même groupe (c'est-à-dire le versement de redevances ou les accords de partage des coûts) ne peuvent être appliquées en ce qui concerne les relations entre parties de la même entreprise. En fait, il peut être extrêmement difficile d'attribuer la « propriété » du droit incorporel uniquement à une partie de l'entreprise et de faire valoir que cette partie devrait recevoir des redevances des autres parties comme si c'était une entreprise indépendante. Puisqu'il n'y a qu'une seule entité juridique, il est impossible d'attribuer la propriété juridique d'une partie quelconque de l'entreprise, outre qu'il sera souvent difficile, dans la pratique, d'imputer les coûts de création de biens incorporels à une seule partie. Il peut donc être préférable de considérer que les coûts de création de droits incorporels sont imputables à toutes les parties de l'entreprise qui les utiliseront et que leurs coûts de création doivent être répartis en conséquence. Dans ce cas, il serait indiqué d'allouer les coûts réels de création de ces droits incorporels entre les différentes parties d'une entreprise sans considération de bénéfices ou de redevances. Les autorités fiscales doivent toutefois être conscientes que les effets négatifs éventuels des activités de recherche-développement, comme la responsabilité légale du producteur et la pollution de l'environnement, doivent aussi être

imputés aux différentes parties de l'entreprise et donner lieu par conséquent, le cas échéant, à des versements compensatoires.

35. Le domaine des services est celui dans lequel des difficultés risquent de survenir lorsqu'on tentera de déterminer si, dans un cas donné, le coût d'un service spécifique doit être réparti entre les différentes parties d'une entreprise, soit en fonction du coût réel, soit en fonction du coût majoré d'un élément de profit représentant le bénéfice de la partie qui fournit ce service. Il se peut que l'activité commerciale, ou une partie de celle-ci, corresponde à la fourniture de tels services et que des frais standard soient perçus pour ceux-ci. Dans ce cas, il sera généralement approprié de facturer un service pour un montant équivalent à celui qui serait facturé à un client indépendant.

36. Lorsque l'activité principale d'un établissement stable consiste à fournir des services spécifiques à l'entreprise dont il fait partie, que leur coût représente une fraction substantielle des dépenses de l'entreprise et que ces services lui procurent un avantage réel, le pays d'accueil peut exiger qu'une marge de bénéfice soit incluse dans le montant des coûts. Le pays d'accueil devra alors, dans la mesure du possible, éviter des solutions schématiques et se fonder sur la valeur que les services en question peuvent représenter dans les circonstances propres à chaque cas d'espèce.

37. Le plus souvent, cependant, la fourniture de services représente simplement une partie des fonctions administratives générales de l'ensemble de la société. Il en est ainsi, par exemple, lorsque l'entreprise a un programme de formation dont bénéficient les salariés de chacune de ses parties. Dans un tel cas, il sera habituellement indiqué de considérer les coûts de tels services comme faisant partie des frais généraux d'administration de l'ensemble de l'entreprise, ceux-ci devant alors être répartis selon leur coût réel entre les différentes parties de l'entreprise pour autant que les coûts aient été enregistrés pour les besoins de cette partie de l'entreprise sans majoration représentant le bénéfice à l'intention d'une autre partie de l'entreprise.

38. Le traitement des services rendus dans le cadre de la gestion courante d'une entreprise soulève la question de savoir s'il y a lieu de considérer qu'une fraction des bénéfices totaux d'une entreprise devrait être regardée comme le résultat d'une bonne gestion. Supposons le cas d'une société dont le siège central est établi dans un pays, mais qui exerce toutes ses activités d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un autre pays. Dans le cas extrême, il pourrait arriver que seules les réunions du conseil d'administration se tiennent au siège central et que toutes les autres activités de la société, en dehors de celles qui comportent des formalités purement juridiques, s'exercent dans l'éta-

blissement stable. Dans ce cas, on pourrait en effet soutenir qu'une partie au moins des bénéfices de l'ensemble de l'entreprise est imputable à une gestion judicieuse et au sens des affaires dont font preuve les administrateurs; cette fraction des bénéfices de l'entreprise devrait donc être imputée au pays où est situé le siège central. Si la société avait été gérée par un organisme de gestion, il n'est pas douteux que cet organisme aurait demandé une rémunération pour ses services et cette rémunération aurait peut-être consisté en un simple pourcentage des bénéfices de l'entreprise. Mais, quels que soient les avantages théoriques de cette méthode, des considérations pratiques militent fortement contre son adoption. Dans le cas évoqué, les dépenses de gestion seraient, bien entendu, déduites des bénéfices de l'établissement stable, conformément aux dispositions du paragraphe 3, mais si l'on considère le problème dans son ensemble, il ne semble pas qu'il puisse y avoir des raisons suffisantes pour aller encore plus loin en faisant entrer en ligne de compte à titre de déduction un montant fictif, représentant des « bénéfices dus à la gestion ». Il n'y a donc pas lieu, dans les cas semblables au cas extrême évoqué ci-dessus, de tenir compte, dans la détermination des bénéfices imposables de l'établissement stable, de montants fictifs représentant les bénéfices dus à la gestion.

39. II se peut évidemment que les pays où il est d'usage d'imputer une certaine part du total des bénéfices d'une entreprise au siège central de l'entreprise à titre de bénéfices de bonne gestion désirent continuer à le faire. Aucune disposition de l'article ne vise à les en empêcher. Il résulte toutefois de ce qui est dit au paragraphe 38 ci-dessus qu'un pays où se trouve un établissement stable n'est nullement obligé, lors du calcul des bénéfices imputables à cet établissement stable, de déduire une somme censée représenter une fraction des bénéfices de gestion imputables au siège central.

40. Il est fort possible que si le pays dans lequel est situé le siège central d'une entreprise impute au siège central un certain pourcentage des bénéfices de l'entreprise au simple titre de bonne gestion, alors que le pays dans lequel l'établissement stable est situé ne le fait pas, le total des sommes imposables dans les deux pays qui en résulte soit plus élevé qu'il ne devrait. Dans les cas de ce genre, le pays où se trouve le siège central de l'entreprise devrait prendre l'initiative d'effectuer tout ajustement dans le calcul des impôts à payer dans ce pays qui serait nécessaire pour éviter toute double imposition.

41. Le traitement des charges d'intérêts soulève des interrogations particulières. Premièrement, il se peut que certains montants, sous la dénomination d'intérêts, soient facturés à un établissement stable par son siège central au titre de « prêts » internes que ce dernier lui aurait oc-

troyés. Hormis dans le cas d'entreprises financières, de banques notamment, il est généralement convenu que ces « intérêts » internes ne doivent pas être pris en compte, et ce pour deux raisons :

— D'un point de vue juridique, le transfert de la jouissance d'un capital, contre rémunération et promesse de restitution à l'échéance, est, en fait, un acte formel qui n'est guère compatible avec la véritable nature juridique d'un établissement stable;

— D'un point de vue économique, les dettes et créances internes peuvent se révéler inexistantes. En effet, dans l'hypothèse où l'entreprise serait exclusivement, ou de manière prépondérante, financée par du capital-actions, elle ne devrait pas être autorisée à facturer des intérêts qu'elle n'a manifestement pas eu à payer. S'il est vrai que la symétrie des charges et des recettes ne faussera pas le résultat global de l'entreprise, il n'en reste pas moins que les résultats partiels risquent d'être arbitrairement modifiés.

42. C'est pour ces raisons que l'interdiction de déduire des charges liées à des prêts ou comptes fournisseurs internes doit demeurer une règle d'application générale, sous réserve des problèmes spécifiques aux banques dont il est fait état ci-dessous.

43. La question de la déduction des intérêts versés au titre d'emprunts effectivement contractés par l'entreprise est toutefois une question différente. Ces emprunts peuvent se rapporter en partie ou en totalité aux activités de l'établissement stable; de fait, les emprunts contractés par une entreprise sont destinés à financer soit les activités du siège central, soit celles de l'établissement stable, soit les activités de l'un et de l'autre. La question qui se pose à propos de ces dettes porte sur la manière de déterminer la part des intérêts qui doit être déduite lors du calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable.

44. La démarche suggérée [...] avant 1994, à savoir une répartition à la fois directe et indirecte des dettes effectives, s'est révélée irréalisable, notamment parce qu'elle n'était guère susceptible d'être appliquée de manière uniforme. Par ailleurs, il est notoire que la répartition indirecte des charges d'intérêts en totalité, ou de la partie de ces intérêts qui reste après certaines imputations directes, se heurte à des difficultés pratiques. De plus, il est bien connu que la répartition directe des charges totales d'intérêts peut ne pas refléter de façon fidèle les coûts de financement de l'établissement stable puisque le contribuable est à même de contrôler l'endroit où les emprunts sont contractés et certains ajustements peuvent s'avérer nécessaires pour traduire la réalité économique, et en particulier le fait qu'une entreprise indépendante doit normalement disposer d'un certain montant de capital « libre ».

C'est pourquoi le Comité d'experts juge préférable de rechercher une solution pratique qui tiendrait compte d'une structure du capital appropriée aussi bien pour l'organisation que pour les fonctions accomplies, eu égard à la nécessité de reconnaître qu'une entreprise distincte, séparée et indépendante doit pouvoir compter sur un financement adéquat.

Paragraphe 4

19. Ce paragraphe reprend le paragraphe 4 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE établi en 2008. Le Comité considère que le fragment ci-après des commentaires correspondants est applicable au paragraphe correspondant de l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies :

> 52. Dans certains cas, il est d'usage de calculer les bénéfices à imputer à un établissement stable non pas sur la base de la comptabilité séparée ou en faisant une estimation des bénéfices conformément au principe de l'entreprise distincte, mais simplement en répartissant les bénéfices totaux de l'entreprise selon diverses formules. Une telle méthode diffère de celles qui sont envisagées au paragraphe 2, car il s'agit non pas d'une imputation de bénéfices selon le principe de l'entreprise distincte, mais d'une répartition des bénéfices totaux; en fait, elle peut aboutir à un résultat différent de celui que donnerait un calcul sur la base de la comptabilité séparée. Le paragraphe 4 dit clairement qu'un État contractant peut continuer à employer une telle méthode si elle est couramment adoptée dans ce pays, même si le montant qui en résulte peut parfois différer, dans une certaine mesure, de celui que donnerait une comptabilité séparée, à condition que l'on puisse équitablement considérer que le résultat obtenu est conforme aux principes contenus dans l'article. Il faut souligner, cependant, que de manière générale les bénéfices à imputer à un établissement stable doivent être déterminés par référence à la comptabilité de l'établissement stable si celle-ci reflète réellement la situation. On considère qu'une méthode d'imputation basée sur une répartition des bénéfices totaux convient en général moins bien qu'une méthode qui ne vise que les activités de l'établissement stable; elle ne devrait être utilisée que lorsque, à titre exceptionnel, elle a été traditionnellement employée de manière courante par le passé et que, de façon générale, les autorités fiscales comme les contribuables des pays intéressés la jugent satisfaisante. Il est bien entendu que le paragraphe 4 peut être supprimé lorsqu'aucun des États n'utilise une telle méthode. Cependant, lorsque les États contractants souhaitent pouvoir utiliser une méthode qui n'a pas été en usage dans le passé, il convient de le préciser en modifiant le paragraphe au cours des négociations bilatérales.

54. Les méthodes comportant une répartition des bénéfices totaux ont pour trait caractéristique l'imputation d'une certaine proportion des bénéfices de l'ensemble de l'entreprise à une de ses parties, toutes étant censées avoir contribué à la rentabilité de l'ensemble sur la base du ou des critères adoptés. Ce qui différencie en général ces méthodes, ce sont les divers critères utilisés pour déterminer la proportion exacte du total des bénéfices [...]. On peut grouper les critères ordinairement employés en trois grandes catégories, selon qu'ils reposent sur les recettes de l'entreprise, sur ses dépenses ou sur la structure de son capital. Le premier groupe comprend les méthodes de répartition basées sur le chiffre d'affaires ou les commissions, le deuxième celles basées sur les salaires et le troisième celles basées sur la fraction du fonds de roulement de l'entreprise imputée à chaque succursale ou partie de l'entreprise. Il est évidemment impossible de dire *in abstracto* qu'une méthode est par elle-même plus précise qu'une autre. Une méthode sera plus ou moins appropriée selon les cas auxquels elle s'appliquera. Dans certaines entreprises, notamment celles qui fournissent des services ou fabriquent des spécialités avec une marge bénéficiaire élevée, le bénéfice net dépendra surtout du chiffre d'affaires. Pour les entreprises d'assurances, la méthode appropriée peut consister en une répartition des bénéfices totaux sur la base des primes versées par les titulaires de polices dans chacun des pays considérés. S'il s'agit d'une entreprise qui fabrique certains articles dont le prix de revient est élevé du fait des matières premières ou de la main-d'œuvre utilisées, les bénéfices pourront dépendre plus étroitement des dépenses. Pour les banques et établissements financiers, la fraction du fonds de roulement total peut constituer le critère le plus adéquat. D'une manière générale, une méthode comportant une répartition des bénéfices totaux devrait permettre d'obtenir un chiffre de bénéfices imposables qui corresponde d'aussi près que possible au chiffre qu'on aurait obtenu sur la base de la comptabilité séparée; il ne serait pas opportun de chercher à ce propos à énoncer des directives particulières autres que la suivante, à savoir qu'il appartient à l'autorité fiscale, après consultation des autorités des autres pays intéressés, d'adopter la méthode qui, compte tenu de tous les faits connus, semble la plus propre à produire ce résultat.

55. L'emploi d'une méthode basée sur l'imputation à une partie d'une entreprise d'une certaine proportion du bénéfice total de l'ensemble pose évidemment un problème, celui de la méthode à utiliser pour calculer le bénéfice global de l'entreprise. Il se peut que ce problème soit résolu différemment selon la législation en vigueur dans les différents pays. Dans ce domaine, il serait impossible de trouver une solution en énonçant une règle rigide. On ne peut guère s'attendre à ce qu'il soit admis que les bénéfices à imputer soient ceux que fournissent les calculs effectués

conformément à la législation d'un pays particulier; chaque pays intéressé devrait avoir le droit de calculer les bénéfices selon les dispositions de sa propre législation.

Paragraphe 5

20. Ce paragraphe reprend le paragraphe 6 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE. Le Comité considère que la fraction ci-après des commentaires sur le paragraphe 6 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE établi en 2008 est applicable au paragraphe correspondant de l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies :

> 58. Dans ce paragraphe, on a voulu indiquer clairement qu'une méthode d'imputation une fois adoptée ne devrait pas être modifiée simplement parce que, pour une certaine année, une méthode donne des résultats plus favorables. Les conventions de double imposition ont, entre autre, pour but de donner à une entreprise d'un État contractant certaines assurances au sujet du régime fiscal qui sera accordé à l'établissement stable qu'elle a dans l'autre État contractant ainsi qu'à la partie de l'entreprise, située dans le pays du siège, avec laquelle l'établissement stable est en rapport. Ainsi, le paragraphe 6 assure une certaine continuité et uniformité dans le régime fiscal.

Paragraphe 6

21. Ce paragraphe reprend le paragraphe 7 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE établi en 2008. Le Comité considère que la fraction ci-après des commentaires qui s'y rapporte est applicable au paragraphe correspondant de l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies :

> 59. Bien qu'on n'ait pas jugé nécessaire de définir le terme « bénéfices » dans la convention, il doit néanmoins être entendu que ce terme employé dans le présent article comme dans d'autres articles de la convention a un sens large et comprend tous les revenus tirés de l'exploitation d'une entreprise. Cette acception générale correspond à l'emploi qui est fait du terme dans la législation fiscale de la plupart des pays membres de l'OCDE.
>
> 60. Cette interprétation du terme « bénéfices » crée toutefois un doute quant à l'application de la convention. Si les bénéfices d'une entreprise comprennent des catégories de revenus qui sont traités séparément dans d'autres articles de la convention, comme les dividendes, on peut se demander si l'imposition de ces bénéfices est régie par les dispositions de

l'article concernant les dividendes, etc., ou par les dispositions du présent article.

61. Cette question ne présente guère d'intérêt pratique dans la mesure où on obtient le même résultat du point de vue fiscal en appliquant indifféremment les dispositions du présent article ou celles de l'article spécial. En outre, il est à noter que certains des articles spéciaux contiennent des dispositions particulières donnant la priorité à un article déterminé (voir le paragraphe 4 de l'article 6, le paragraphe 4 des articles 10 et 11, le paragraphe [4] de l'article 12 et le paragraphe 2 de l'article 21).

62. Il a paru néanmoins souhaitable d'énoncer une règle d'interprétation afin de préciser le champ d'application du présent article par rapport aux autres articles concernant une catégorie particulière de revenus. Conformément à la pratique généralement suivie dans les conventions bilatérales en vigueur, le paragraphe 7 donne tout d'abord la préférence aux articles consacrés aux dividendes, intérêts, etc. Il s'ensuit que le présent article sera applicable aux revenus d'entreprise qui n'entrent pas dans les catégories de revenus couvertes par les articles spéciaux et, en outre, aux dividendes, intérêts, etc., qui, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11, du paragraphe [4] de l'article 12 et du paragraphe 2 de l'article 21, tombent sous le coup des dispositions du présent article [...]. Il est entendu que les éléments de revenu visés par les articles spéciaux peuvent être imposés, compte tenu des dispositions de la convention, soit séparément, soit comme bénéfices d'entreprise, conformément à la législation fiscale des États contractants.

63. Les États contractants restent libres d'adopter sur une base bilatérale des explications ou des définitions particulières concernant le terme « bénéfices », afin de mieux préciser la démarcation entre ce terme et la notion de dividende, par exemple. Il conviendrait notamment de le faire si, dans une convention en cours de négociation, des modifications ont été apportées aux définitions prévues dans les articles spéciaux concernant les dividendes, intérêts et redevances. De telles précisions pourront aussi être jugées souhaitables si les États contractants veulent souligner que, conformément à la législation fiscale de l'un ou des deux États, le terme « bénéfices » comprend des catégories spéciales de recettes, comme le revenu provenant de l'aliénation ou de la location d'une entreprise ou de biens mobiliers utilisés par une entreprise. À ce propos, il conviendra peut-être d'examiner s'il serait utile de prévoir également d'autres règles pour l'imputation de ces bénéfices spéciaux.

22. Il importe de noter que, dans le Modèle de convention des Nations Unies, les rémunérations payées « pour l'usage ou la concession d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » font l'objet d'un traitement différent.

Elles continuent à relever de la définition de « redevances » donnée dans le paragraphe 3 de l'article 12 et, en vertu du paragraphe 6 de l'article 7, elles continuent donc à relever des dispositions de l'article 12 et non pas de l'article 7.

Article 8

NAVIGATION MARITIME, INTÉRIEURE ET AÉRIENNE

A. Considérations générales

1. L'article 8 du Modèle de convention des Nations Unies se présente sous la forme de deux variantes : article 8 (option A) et article 8 (option B). L'article 8 (option A) reprend le texte de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE. L'article 8 (option B) comporte d'importantes modifications de fond par rapport à l'article 8 du Modèle de l'OCDE en ce sens qu'il prévoit un régime différent pour les bénéfices tirés, respectivement, de la navigation aérienne et de la navigation maritime aux paragraphes 1 et 2. Les autres paragraphes (3, 4 et 5) reprennent les paragraphes 2, 3 et 4 de l'article 8 (variante A), avec remaniement mineur au paragraphe 5.

2. En ce qui concerne l'imposition des bénéfices tirés de l'exploitation de navires en trafic international, beaucoup de pays défendent la position adoptée dans l'article 8. À leur avis, les entreprises de transports maritimes ne devaient pas être assujetties à la législation fiscale des nombreux pays auxquels s'étendent leurs opérations; l'imposition dans l'État où est situé le siège de la direction effective de l'entreprise est préférable aussi du point de vue des diverses administrations fiscales. Si chaque pays impose une fraction des bénéfices réalisés par une compagnie de navigation, mais calculés selon les règles qu'il fixe, il se pourrait fort bien, selon ces experts, que la somme de ces fractions soit supérieure au revenu total de l'entreprise. Cela constituerait donc un problème d'autant plus grave que, dans les pays en développement, les impôts sont souvent excessivement élevés, tandis qu'en revanche les bénéfices totaux des entreprises de transports maritimes sont souvent très modestes.

3. D'autres pays ont dit ne pas être en mesure de renoncer au produit, si modeste fût-il, de l'impôt prélevé sur les entreprises de transports maritimes tant que leurs propres transports ne seraient pas plus développés. Ils reconnaissaient toutefois qu'il était très difficile, dans ces conditions, de calculer un bénéfice imposable et de répartir les bénéfices entre les divers pays engagés dans l'exploitation de navires en trafic international.

4. Aucun consensus n'ayant pu être réalisé sur une disposition concernant l'imposition des bénéfices tirés des transports maritimes, il a été proposé d'inclure deux variantes dans le Modèle de convention et décidé que cette question ferait l'objet de négociations bilatérales.

5. Bien que le texte des deux variantes 8 (option A) et 8 (option B) fasse état du « siège de direction effective de l'entreprise », il se peut que certains pays souhaitent parler de « pays de résidence de l'entreprise ».

6. Bien qu'un consensus se soit dégagé tendant à recommander les textes 8 (option A) et 8 (option B) comme variantes, certains pays qui ne pouvaient pas accepter la variante 8 A ont dit ne pas vouloir non plus accepter la variante 8 B à cause des termes « plus qu'exceptionnelles », faisant valoir que certains pays voudraient peut-être imposer soit l'ensemble des bénéfices tirés de la navigation, soit l'ensemble des bénéfices des compagnies aériennes, de sorte que l'acceptation de ces variantes pourrait conduire à des pertes de recettes du fait du nombre limité de compagnies de navigation maritime ou aérienne dont la direction effective est située dans le pays. Ici encore, la question de l'imposition devrait être réglée par voie de négociations bilatérales.

7. Selon la fréquence ou le volume du trafic transfrontalier, il se peut que des pays désirent, lors de négociations bilatérales, élargir les dispositions de l'article 8 de façon à inclure le transport ferroviaire et routier.

8. Certains pays considèrent que les activités de transport par voie navigable intérieure ne peuvent pas, par définition, être considérées comme transport international et que, pour cette raison, le pouvoir d'imposition devrait être attribué exclusivement au pays de la source des activités. Comme l'article 8 traite de navigation maritime, intérieure et aérienne, de toute évidence ces trois modes de transport dont il s'agit dans le présent article impliquent des problèmes de double imposition. Les revenus tirés de la navigation intérieure risquent d'être également assujettis à une double imposition si un fleuve ou un lac utilisé à des fins de transport commercial coule d'un pays à l'autre, le siège de l'établissement se trouvant dans un pays et le trafic prenant naissance dans plusieurs. Il est possible, de ce fait, que le transport par voie navigable intérieure crée des problèmes de double imposition.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 8 (variantes A et B)

Paragraphe 1 de l'article 8 (variante A)

9. Ce paragraphe, qui reprend le texte du paragraphe 1 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE, a pour objet d'assurer que les bénéfices provenant des activités internationales de transport maritime et aérien ne sont imposés que dans un État. Il repose sur le principe que les bénéfices en question sont totalement exonérés d'impôt à la source et ne sont imposés que dans l'État où est situé le siège de direction effective de l'entreprise participant au trafic international. L'exonération d'impôt prévue dans le pays de la source

pour les entreprises étrangères participant au trafic international repose dans une large mesure sur l'idée que le revenu de ces entreprises est acquis en haute mer; qu'en l'exposant à la législation fiscale de nombreux pays on risque de provoquer des doubles impositions ou, au mieux, des problèmes délicats de répartition, et qu'en l'exonérant d'impôt ailleurs que dans le pays du siège on s'assure que les entreprises ne seront pas taxées dans des pays étrangers si l'ensemble de leurs opérations se révèle non bénéficiaire. Des considérations similaires s'appliquent au trafic aérien international. Étant donné qu'un certain nombre de pays ayant des eaux comme frontière ne disposent pas de compagnies de navigation résidant sur leur territoire, mais possèdent des ports fréquentés dans une mesure appréciable par des navires d'autres pays, ils sont traditionnellement opposés au principe de l'exonération des bénéfices tirés du transport maritime et seraient pour l'option B.

10. Dans les commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE, il est dit que, dans certains cas, l'État contractant où se trouve le siège de direction effective peut ne pas être l'État dont est résidente l'entreprise qui exploite les navires ou aéronefs et que « certains États préfèrent conférer le droit d'imposition exclusive à l'État de la résidence ». Les commentaires suggèrent que ces États ont la faculté de substituer aux dispositions prévues une règle qui pourrait être la suivante : « Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans cet État. » Les commentaires continuent en ces termes :

> 3. En revanche, d'autres États préfèrent combiner les critères de résidence et de siège de direction effective en conférant le droit d'imposition en premier lieu à l'État où se trouve le siège de direction effective, l'État de la résidence éliminant, de son côté, les doubles impositions par l'application de l'article 23, pour autant que le premier État soit en mesure d'imposer la totalité des bénéfices de l'entreprise; lorsque cet État n'est pas en mesure de le faire, le droit d'imposition est conféré en premier lieu à l'État de la résidence. Les États qui souhaitent appliquer ce principe ont la faculté de substituer aux dispositions prévues une règle qui pourrait être la suivante :
>
> > Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs, à l'exception de ceux provenant de transports effectués par des navires ou des aéronefs exploités seulement entre des points situés dans l'autre État contractant, ne sont imposables que dans le premier État. Toutefois, si le siège de direction effective de l'entreprise est situé dans l'autre État et si celui-ci impose la totalité des bénéfices de l'entreprise provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs, les bénéfices provenant de

cette exploitation, à l'exception de ceux provenant de transports effectués par des navires ou des aéronefs exploités seulement entre des points situés dans le premier État, sont imposables dans cet autre État.

4. Les bénéfices visés sont tout d'abord les bénéfices que l'entreprise réalise grâce au transport de voyageurs ou de marchandises. Ainsi limitée, la disposition serait cependant exagérément restrictive, eu égard, d'une part, au développement de la navigation maritime et aérienne et, d'autre part, à des considérations d'ordre pratique. La disposition couvre donc également d'autres catégories de bénéfices. Il s'agit des bénéfices qui, soit à cause de leur nature, soit à cause de leur étroite liaison avec les bénéfices directs du transport, sont susceptibles d'être rangés dans une même catégorie. Certaines de ces catégories de bénéfices sont mentionnées dans les paragraphes suivants [le paragraphe 4 cité est repris des commentaires sur l'article 8 tel que libellé dans la version du Modèle de convention de l'OCDE de 2003].

11. Concernant l'application des principes énoncés plus haut, les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE version 2003 traitent d'un certain nombre d'activités concernant la question de savoir dans quelle mesure le paragraphe 1 s'appliquera quand ces activités sont le fait d'une entreprise engagée dans l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international. Les commentaires disent ceci :

5. Les bénéfices tirés de la location d'un navire ou d'un aéronef, tout armé et équipé, doivent être traités de la même manière que les bénéfices du transport de voyageurs ou de marchandises. Autrement, une grande partie des activités entrant dans le cadre de la navigation maritime ou aérienne tomberait en dehors du champ d'application de la disposition. Toutefois, c'est l'article [12], et non l'article 8, qui s'applique aux bénéfices provenant de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef, sauf lorsqu'ils constituent une source occasionnelle de revenus pour une entreprise assurant l'exploitation internationale de navires ou d'aéronefs.

6. Le droit d'imposition n'appartenant, en principe, qu'à un seul État contractant, il est inutile d'élaborer des règles détaillées, par exemple pour définir les bénéfices visés, car il s'agit plutôt d'appliquer ici les principes généraux d'interprétation.

7. Les entreprises de navigation maritime et aérienne, ces dernières surtout, se livrent souvent à des activités complémentaires plus ou moins étroitement liées à l'exploitation directe de navires et d'aéronefs. S'il n'est pas question d'énumérer ici toutes les activités auxiliaires susceptibles d'être couvertes par la disposition, il est cependant utile de donner quelques exemples.

8. La disposition s'applique notamment aux activités suivantes :

a) La vente de billets pour d'autres entreprises;

b) L'exploitation de services de cars reliant une ville à son aéroport;

c) La publicité et la propagande commerciale;

d) Le transport de marchandises par camion entre un entrepôt et un port ou un aéroport.

9. Si une entreprise de transports internationaux s'engage, à l'occasion de tels transports, à livrer des marchandises directement au destinataire dans l'autre État contractant, un tel transport intérieur est considéré comme faisant partie de l'exploitation internationale de navires ou d'aéronefs et est donc couvert par les dispositions de l'article.

10. À l'heure actuelle, l'usage de conteneurs joue un rôle croissant dans le domaine des transports internationaux. Fréquemment, ces conteneurs sont aussi utilisés dans les transports intérieurs. Les bénéfices qu'une entreprise de transports internationaux tire de la location de conteneurs lors d'une opération complémentaire ou accessoire de l'exploitation internationale de navires ou d'aéronefs sont couverts par les dispositions du présent article.

11. En revanche, la disposition ne vise pas une activité manifestement distincte, telle que l'exploitation indépendante d'un hôtel, établissement dont les bénéfices sont du reste aisément déterminables. Il existe pourtant des cas où les conditions sont telles que la disposition doit s'appliquer même à une activité hôtelière, par exemple l'exploitation d'un hôtel n'ayant d'autre but que de fournir aux voyageurs en transit un logement pour la nuit, prestation dont le coût est compris dans le prix du billet de voyage. En pareil cas, l'hôtel peut être considéré comme une sorte de salle d'attente.

12. Il est une autre activité qui est exclue du champ d'application de la disposition, celle d'un chantier de constructions navales exploité dans un pays par une entreprise de navigation ayant son siège de direction effective dans un autre pays.

13. Il peut être convenu par voie bilatérale que les bénéfices provenant de l'exploitation de navires qui se livrent à des activités de pêche, de dragage ou de remorquage en haute mer soient considérés comme des revenus couverts par les dispositions du présent article.

14. Les revenus d'investissement d'entreprises de navigation maritime intérieure ou aérienne (revenus de titres, d'obligations, d'actions ou de

prêts, par exemple) sont soumis au traitement qui est normalement appliqué à cette catégorie de revenus [...].

Paragraphe 1 de l'article 8 (variante B)

12. Ce paragraphe reprend le paragraphe 1 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE moyennant la suppression des mots « de navires ou ». Par conséquent, ses dispositions ne s'appliquent pas à l'imposition des bénéfices de l'exploitation de navires en trafic international, mais elles sont applicables à l'imposition des bénéfices de l'exploitation d'aéronefs en trafic international. De ce fait, les commentaires relatifs au paragraphe 1 de l'article 8 (variante A) se justifient pour ce qui est des aéronefs.

Paragraphe 2 de l'article 8 (variante B)

13. Ce paragraphe permet d'imposer dans le pays de la source les bénéfices tirés de l'exploitation de navires en trafic international si les opérations dans ce pays sont « plus qu'occasionnelles ». Il énonce une règle indépendante appliquée aux entreprises de transports maritimes, et n'est pas affecté par les dispositions des articles 5 et 7, relatifs aux bénéfices des entreprises régis par les règles de l'établissement stable. Il couvre ainsi à la fois les voyages réguliers ou fréquents et les voyages irréguliers ou isolés, à condition que ces derniers soient planifiés et ne soient pas simplement fortuits en la circonstance. Les mots « plus qu'occasionnelles » visent les voyages prévus ou planifiés d'un navire dans un pays donné pour y embarquer du fret ou des voyageurs.

14. Les bénéfices nets globaux devraient en général être déterminés par les autorités du pays où est située la direction effective de l'entreprise (pays de la résidence). Les conditions précises de cette détermination pourraient être décidées dans le cadre de négociations bilatérales. On pourrait alors, par exemple, décider si les bénéfices nets seraient déterminés avant toute déduction des abattements ou avantages spéciaux qui ne devaient pas être assimilés à des abattements pour dépréciation, mais pourraient être considérés comme des subventions accordées à l'entreprise. On pourrait également décider, au cours des négociations bilatérales, que les subventions directes versées à l'entreprise par un gouvernement devraient être incluses dans les bénéfices nets. La méthode à employer pour tenir compte des pertes éventuelles des années précédentes, aux fins de la détermination des bénéfices nets, pourrait être également définie au cours des négociations. À cette fin, le pays de la résidence fournirait un certificat indiquant les bénéfices nets de l'entreprise provenant des transports maritimes et les montants de tous postes spéciaux, y compris les pertes des années précédentes, qu'il aurait été décidé, au cours des négociations, d'inclure ou d'exclure aux fins de la détermination des bénéfices nets à

répartir, ou de traiter de manière particulière aux fins de cette détermination. La répartition des bénéfices à imposer pourrait être faite en fonction d'une proportion fixée au cours des négociations bilatérales, de préférence la proportion des recettes de fret en sortie (déterminée de manière uniforme, commissions déduites ou non déduites). Le pourcentage de réduction de l'impôt calculé sur la base des bénéfices répartis vise à assurer un partage des recettes fiscales qui tienne compte de l'apport managérial et financier ayant son origine dans le pays de la résidence.

Paragraphe 2 de l'article 8 (variante A) et paragraphe 3 de l'article 8 (variante B)

15. Ces deux paragraphes reprennent le texte du paragraphe 2 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE. Cette disposition s'applique non seulement aux transports par voie navigable entre deux ou plusieurs pays, mais également aux transports par voie navigable qui seraient effectués par une entreprise d'un pays donné entre deux points situés dans un autre pays. La disposition n'exclut pas que les problèmes particuliers d'imposition que peut poser la navigation intérieure, notamment entre pays limitrophes, fassent l'objet d'un règlement spécial par voie de négociations bilatérales.

16. Les règles énoncées dans les articles 8 à 10 ci-dessus concernant les droits d'imposition et les bénéfices sont également applicables au présent paragraphe.

Entreprises qui ne s'occupent pas exclusivement de transport par mer, par voies navigables intérieures ou par air

17. Au sujet des entreprises qui ne s'occupent pas exclusivement de transport par mer, par voies navigables intérieures ou par air, les commentaires sur le paragraphe 2 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE précisent :

> 18. Il résulte de la rédaction des paragraphes 1 et 2 que les entreprises qui ne s'occupent pas exclusivement de navigation maritime, intérieure ou aérienne tombent néanmoins sous le coup des dispositions prévues à ces paragraphes en ce qui concerne les bénéfices provenant de l'exploitation de leurs navires, bateaux et aéronefs.
>
> 19. Si une entreprise a dans un pays étranger un établissement stable servant exclusivement à l'exploitation de ses navires ou aéronefs, il n'y a pas de raison de traiter cet établissement stable d'une autre manière que celui d'entreprises s'occupant exclusivement de navigation maritime, intérieure ou aérienne.
>
> 20. Dans l'hypothèse où l'entreprise considérée a, dans un autre État, un établissement stable ne s'occupant pas exclusivement de navigation maritime, intérieure ou aérienne, l'application des dispositions prévues

aux paragraphes 1 et 2 ne soulève pas non plus de difficultés. Si les navires transportent des marchandises de l'entreprise à son établissement stable situé dans un pays étranger, il convient en effet de considérer qu'aucune fraction du bénéfice réalisé par l'entreprise du fait qu'elle assure ses transports par ses propres moyens n'est imposable dans l'État où est situé l'établissement stable. Il doit en être de même lorsque l'établissement stable dispose d'installations pour l'exploitation des navires ou aéronefs (par exemple, quais d'expédition) ou assure d'autres frais relatifs à ces transports (par exemple, frais de personnel). En ce cas, même si certaines fonctions liées à l'exploitation de navires et aéronefs en trafic international peuvent être exercées par l'établissement stable, les bénéfices attribuables à ces fonctions sont imposables exclusivement dans l'État où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. La totalité ou une partie des dépenses encourues dans l'exercice de ces fonctions doit être déduite dans le calcul de la part du bénéfice qui n'est pas imposable dans l'État où est situé l'établissement stable et ne réduira donc pas la part des bénéfices attribuables à cet établissement qui peut être imposée dans cet État en vertu de l'article 7.

> 21. Lorsque des navires ou aéronefs sont exploités en trafic international, l'application de l'article aux bénéfices de cette exploitation ne sera pas modifiée par le fait que les navires ou aéronefs sont exploités par un établissement stable qui n'est pas le siège de direction effective de l'ensemble de l'entreprise; par conséquent, même si ces bénéfices pouvaient être attribués à l'établissement stable en vertu de l'article 7, ils ne seraient imposables que dans l'État où est situé le siège de direction effective de l'entreprise [...].

Paragraphe 3 de l'article 8 (variante A) et paragraphe 4 de l'article 8 (variante B)

18. Ces deux paragraphes, qui reprennent le paragraphe 3 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE, traitent du cas où le siège de direction effective de l'entreprise se trouve à bord d'un navire ou d'un bateau. Comme il est dit dans les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE :

> 22. [...] Dans ce cas, l'impôt ne sera perçu que par l'État sur le territoire duquel se trouve le port d'attache du navire ou du bateau. Il est prévu que, si ce lieu ne peut être déterminé, l'impôt ne sera perçu que dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.

Paragraphe 4 de l'article 8 (variante A) et paragraphe 5 de l'article 8 (variante B)

19. Le paragraphe 4 de l'article 8 (variante A) reprend le paragraphe 4 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE. De même, le paragraphe 5 de

l'article 8 (variante B) reprend ce paragraphe avec un remaniement consistant à remplacer les mots « du paragraphe 1 » par les mots « des paragraphes 1 et 2 ». Comme l'indiquent les commentaires du Modèle de convention de l'OCDE :

> 23. Il existe diverses formes de coopération internationale dans le domaine du transport maritime ou aérien. Dans ce domaine, la coopération internationale prend la forme d'accords de pool ou d'autres conventions du même genre qui règlent, suivant certains principes, la répartition des recettes (ou des bénéfices) de l'activité exercée en commun.
>
> 24. Pour clarifier la situation fiscale des participants à un pool, à une coentreprise ou à un organisme international d'exploitation et pour parer à toute difficulté éventuelle, les États contractants peuvent, s'ils le jugent nécessaire, ajouter dans leurs accords bilatéraux ce qui suit :
>
> > [...] mais uniquement à la fraction des bénéfices ainsi réalisés qui revient à chaque participant au prorata de sa part dans l'entreprise commune.

Article 9

ENTREPRISES ASSOCIÉES

A. Considérations générales

1. L'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 9 du Modèle de convention de l'OCDE, à l'exception du paragraphe 3. Comme il est dit dans les commentaires de l'OCDE, « cet article traite des ajustements de bénéfices qui peuvent être effectués à des fins fiscales lorsque des transactions ont été conclues entre des entreprises associées (sociétés mères et leurs filiales et sociétés placées sous contrôle commun) dans des conditions autres que de pleine concurrence ». Il est à rapprocher de l'article 25, relatif à la procédure amiable, et de l'article 26, relatif à l'échange de renseignements.

2. L'application du principe du prix de pleine concurrence à la répartition des bénéfices entre entreprises associées présuppose, pour la plupart des pays, que la législation interne autorise une décision sur la base de ce principe.

3. En ce qui concerne les prix de transfert de marchandises, de technologie, de marques de fabrique et de services entre entreprises associées et les méthodes qui peuvent servir à déterminer le prix lorsque les transferts ont donné lieu à des conditions autres que de pleine concurrence, l'ancien Groupe d'experts a déclaré que les États contractants suivront les principes de l'OCDE, énoncés dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. Dans la version du Modèle de convention fiscale des Nations Unies revu en 1999, le Groupe d'experts a dit qu'à son avis ces conclusions représentent des principes

internationalement admis et il recommandait de les suivre pour l'application du principe du prix de pleine concurrence dont s'inspire cet article.

Les vues exprimées par l'ancien Groupe d'experts n'ont pas encore été examinées en détail par le Comité d'experts, comme indiqué dans les rapports sur ses sessions annuelles.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 9

Paragraphe 1

4. Ce paragraphe dispose que les autorités fiscales d'un État contractant peuvent, pour calculer les sommes imposables, rectifier la comptabilité des entreprises si, par suite de relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qu'elles réalisent dans cet État. Il est évidemment normal de prévoir une rectification en pareil cas et le paragraphe n'appelle guère de commentaires. Les dispositions de ce paragraphe ne s'appliquent que lorsque des conditions spéciales ont été convenues ou imposées entre les deux entreprises. Manifestement, nulle réécriture des comptes avec la rectification qui s'ensuivrait ne doit être faite si les transactions entre les entreprises associées se sont déroulées aux conditions commerciales du marché libre, en d'autres termes dans des conditions de pleine concurrence.

5. Comme le dit le rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE sur la sous-capitalisation[33], il existe une relation entre les conventions fiscales et les règles nationales sur la sous-capitalisation qui a rapport à la portée de l'article. Comme il est dit dans le paragraphe 3 des commentaires de l'OCDE sur l'article 9 :

- *a*) L'article n'empêche pas l'application des règles nationales sur ce point dans la mesure où leur effet est d'assimiler les bénéfices de l'emprunteur à ceux qui auraient été réalisés dans une situation de pleine concurrence;
- *b*) L'article permet de déterminer non seulement si le taux des intérêts prévus dans un contrat de prêt est un taux de pleine concurrence, mais encore si ce qui est présenté comme un prêt peut être considéré comme tel ou doit être considéré comme une mise à disposition de fonds d'une autre nature et plus particulièrement comme une participation au capital social;

[33] Adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986 et repris dans le volume II de la version intégrale du Modèle de convention fiscale de l'OCDE à la page R(4)-1.

> *c*) Les dispositions visant à réprimer la sous-capitalisation ne devraient pas normalement avoir pour effet de porter le montant des bénéfices imposables de l'entreprise nationale considérée à un niveau supérieur à celui que ces bénéfices auraient dû atteindre dans des conditions de pleine concurrence, et ce principe devrait être suivi dans l'application des conventions fiscales existantes.

Les commentaires de l'OCDE poursuivent :

> 4. La question se pose de savoir si les règles de procédure spéciales adoptées par certains pays pour traiter des transactions entre entreprises associées sont conformes à la convention. Ainsi, par exemple, on peut se demander si le renversement de la charge de la preuve ou les présomptions de toute sorte que l'on retrouve parfois dans le droit interne sont conformes au principe du prix de pleine concurrence. Plusieurs pays interprètent l'article de telle sorte qu'il n'empêche nullement le redressement des bénéfices en application des dispositions de la législation nationale dans des conditions différentes de celles prévues audit article, celui-ci ayant pour objet de faire entrer le principe du prix de pleine concurrence dans le domaine des conventions fiscales internationales. De même, presque tous les pays membres considèrent que des demandes additionnelles de renseignements plus lourdes que celles qui sont normalement imposées, ou même un renversement de la charge de la preuve à cet égard, ne constitueraient pas des mesures discriminatoires au sens de l'article 24. Cependant, dans certains cas, l'application de la législation interne de certains pays peut aboutir à des ajustements de bénéfices qui seraient différents de ceux obtenus par application des principes de l'article. L'article permet aux États contractants de traiter de ces questions en effectuant des ajustements corrélatifs (voir ci-dessous) et par voie de procédure amiable.

Paragraphe 2

6. Selon les termes des commentaires de l'OCDE : « La rectification de la comptabilité des transactions entre entreprises associées dans la situation envisagée au paragraphe 1 peut entraîner une double imposition économique (imposition de personnes différentes pour un même revenu), du fait que l'entreprise de l'État A dont les bénéfices sont redressés sera imposée sur un montant de bénéfices au titre desquels son entreprise associée de l'État B aura déjà été imposée. » On y fait observer ensuite que : « Le paragraphe 2 prévoit que,

dans ces conditions, l'État B procédera à un ajustement approprié de façon à supprimer les doubles impositions[34]. »

Toutefois, aux termes des commentaires de l'OCDE :

> 6. [...] un ajustement ne devra pas être opéré automatiquement dans l'État B du simple fait que les bénéfices ont été redressés dans l'État A; l'ajustement ne sera dû que si l'État B estime que le chiffre des bénéfices rectifiés correspond bien à celui qui aurait été obtenu si les transactions avaient été conclues en toute indépendance. Autrement dit, le paragraphe ne pourra pas être invoqué et ne devra pas être appliqué lorsque les bénéfices redressés d'une entreprise associée dépassent le niveau qu'ils auraient dû atteindre s'ils avaient été calculés correctement dans une situation de pleine concurrence. L'État B n'est donc tenu d'opérer un ajustement des bénéfices de l'entreprise associée que s'il considère que le redressement opéré dans l'État A est justifié dans son principe et dans son montant.
>
> 7. Le paragraphe ne spécifie pas la méthode à employer pour effectuer l'ajustement. Les pays membres de l'OCDE appliquent des méthodes différentes pour assurer dans ces cas le dégrèvement et les États contractants ont donc toute latitude pour fixer d'un commun accord les règles précises qu'ils veulent insérer dans l'article. Ainsi, certains États préféreront le système selon lequel, lorsque les bénéfices de l'entreprise X située dans l'État A sont redressés de façon que leur montant corresponde à celui qui aurait été atteint dans une situation de pleine concurrence, on opère l'ajustement en révisant l'imposition de l'entreprise associée Y de l'État B, qui inclut les bénéfices doublement imposés, de façon à réduire le bénéfice imposable d'un montant approprié. En revanche, d'autres États préféreront stipuler que, aux fins d'application de l'article 23, les bénéfices doublement imposés seront considérés pour l'entreprise Y de l'État B comme revenus imposables dans l'État A; par conséquent, l'entreprise de l'État B a droit dans ce dernier État, en vertu des dispositions de l'article 23, à un dégrèvement au titre de l'impôt payé par son entreprise associée dans l'État A.
>
> 8. L'objet du paragraphe n'est pas de traiter de ce qu'on pourrait appeler les « ajustements secondaires ». Supposons qu'il y ait eu un redressement des bénéfices imposables de l'entreprise X dans l'État A, conformément au principe posé dans le paragraphe 1 et, en outre, que les bénéfices de l'entreprise Y de l'État B aient été rectifiés conformément au principe énoncé dans le paragraphe 2. La situation ne sera cependant pas identique à celle qui aurait existé si les transactions avaient été conclues à des

[34] Par. 5 des commentaires de l'OCDE sur l'article 9.

prix de pleine concurrence car, en fait, les fonds représentant les bénéfices qui ont été ajustés se trouvent dans les caisses de l'entreprise Y et non dans celles de l'entreprise X. On pourrait faire observer que si les transactions avaient été conclues à des prix de pleine concurrence et si l'entreprise X avait voulu ensuite transférer ces bénéfices à l'entreprise Y, elle l'aurait fait, par exemple, sous la forme d'un dividende ou d'une redevance (si l'entreprise Y est la société mère de l'entreprise X), ou encore sous la forme d'un prêt (si l'entreprise X est la société mère de l'entreprise Y) et que, dans ces conditions, il aurait pu y avoir d'autres conséquences fiscales (par exemple, la perception d'une retenue à la source), qui dépendent du type de revenu considéré et des dispositions de l'article applicable à ce revenu.

9. Ces ajustements secondaires, auxquels il faudrait procéder pour que la situation soit identique à celle qui aurait existé si les transactions avaient été conclues en toute indépendance, dépendent de circonstances de fait propres à chaque cas. Il convient de noter qu'il n'est rien, dans le paragraphe 2, qui empêche d'effectuer ces ajustements secondaires lorsqu'ils sont autorisés par la législation nationale des États contractants.

10. Le paragraphe ne répond pas non plus à la question de savoir s'il faut fixer un délai à l'expiration duquel l'État B ne serait plus tenu d'opérer un ajustement approprié des bénéfices de l'entreprise Y à la suite d'un redressement des bénéfices de l'entreprise X dans l'État A. Certains États considèrent que l'obligation de l'État B ne devrait pas être limitée dans le temps, autrement dit, que, si loin dans le temps que remonte l'État A pour réviser ses bases d'imposition, l'entreprise Y devrait en toute équité avoir l'assurance qu'un ajustement approprié sera effectué dans l'État B. D'autres États estiment qu'un engagement illimité de ce genre ne serait pas raisonnable dans la pratique administrative. En conséquence, cette question n'a pas été abordée dans le texte de l'article mais les États contractants sont libres d'inclure, s'ils le désirent, dans leurs conventions bilatérales des dispositions qui limitent dans le temps l'obligation de l'État B d'opérer un ajustement approprié [...].

11. Si les parties intéressées ne sont pas d'accord sur le montant et la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue par l'article 25 devra être appliquée; les commentaires relatifs à cet article contiennent un certain nombre de considérations applicables aux redressements de bénéfices des entreprises associées opérées sur la base du présent article (suite notamment à la rectification des prix de transfert) et aux ajustements correspondants auxquels il faudrait alors procéder aux termes de son paragraphe 2 [...].

7. On a fait observer qu'un ajustement corrélatif prévu par le paragraphe 2 pouvait être très coûteux pour un pays en développement qui pourrait envisager de ne pas inclure ce paragraphe 2 dans ses traités. Mais le paragraphe 2 est un élément essentiel de l'article 9 et l'absence d'ajustement corrélatif aboutirait à une double imposition, ce qui est contraire à l'objet de la convention. Un pays doit examiner de près l'ajustement principal découlant du paragraphe 1 avant de décider de l'ajustement corrélatif qui s'accorde à l'ajustement principal. Certains pays sont d'avis qu'il peut être souhaitable de supprimer l'obligation que peut avoir un État de faire un ajustement corrélatif quand l'autre État contractant a précédemment rectifié les prix de transfert, ce qu'on pourrait faire en remplaçant les mots « procède à un ajustement » par les mots « peut procéder à un ajustement ». Les États contractants pourraient, lors de négociations bilatérales, utiliser l'expression qui leur conviendrait. Mais l'accord sur ce point ne s'est pas fait, et le libellé du paragraphe 2 demeure inchangé.

Paragraphe 3

8. Le Modèle de convention des Nations Unies a subi en 1999 une modification de l'article 9 par l'adjonction d'un nouveau paragraphe 3. Le paragraphe 2 de l'article 9 fait obligation à un pays de procéder à « un ajustement approprié » (ajustement corrélatif) pour tenir compte de la rectification du prix de transfert effectuée par un pays en vertu du paragraphe 1 de l'article 9. Le nouveau paragraphe 3 stipule que les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas lorsqu'une procédure judiciaire, administrative ou autre procédure légale a abouti à une décision finale selon laquelle, du fait d'actions entraînant un ajustement des bénéfices en vertu du paragraphe 1, une des entreprises est passible d'une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance délibérée. Autrement dit, si une décision finale a été prise à l'issue d'une procédure judiciaire, administrative ou autre procédure légale établissant que, en relation avec l'ajustement des bénéfices en vertu du paragraphe 1, une des entreprises est sous le coup d'une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance délibérée, il n'y a pas obligation de procéder à l'ajustement des bénéfices visé au paragraphe 2. Cette façon d'envisager les choses signifie qu'un contribuable peut être sous le coup de pénalités fiscales et non fiscales. Certains pays pourront estimer que ces doubles pénalités sont trop dures, mais il ne faut pas perdre de vue que les cas où on aurait ainsi une double pénalité seront très probablement exceptionnels, et que cette disposition ne serait pas appliquée dans le cours normal des choses.

Article 10

DIVIDENDES

A. Considérations générales

1. L'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE, à l'exception des dispositions du paragraphe 2, auxquelles des modifications de fond ont été apportées. L'article 10 concerne l'imposition des dividendes tirés par un résident d'un État contractant de sources situées dans l'autre État contractant. Le paragraphe 1 stipule que les dividendes sont imposables dans le pays de la résidence, le paragraphe 2 qu'ils sont imposables dans le pays de la source, mais à un taux limité. Le terme « dividendes » est défini au paragraphe 3 comme comprenant généralement les actions de jouissance. Comme le fait observer les commentaires de l'OCDE, « pour les actionnaires, les dividendes constituent un revenu du capital qu'ils ont mis à la disposition de la société en tant qu'actionnaires ». Le paragraphe 4 précise que les paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas aux dividendes qui se rattachent à un établissement stable du bénéficiaire situé dans le pays de la source, et le paragraphe 5 empêche en règle générale un État contractant d'imposer les dividendes versés par une société résidente de l'autre État contractant, sauf si ces dividendes sont payés à un résident de cet autre État, ou si ces dividendes sont rattachés à un établissement stable du bénéficiaire qui y est situé.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 10

Paragraphe 1

2. Ce paragraphe, qui reprend les dispositions du paragraphe 1 de l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE, dispose que les dividendes peuvent être imposés dans l'État de la résidence du bénéficiaire. Mais il ne dit pas que les dividendes doivent être imposés exclusivement dans cet État et laisse donc cette possibilité ouverte pour l'État où réside la société qui paie les dividendes, c'est-à-dire l'État où les dividendes ont leur origine (pays de la source). Lorsqu'on a entamé l'examen du Modèle de convention des Nations Unies, de nombreux membres de l'ancien Groupe d'experts de pays en développement ont estimé qu'en principe les dividendes ne devraient être imposés que par le pays de la source. À leur avis, si le pays de la résidence et le pays de la source avaient tous deux le droit de percevoir l'impôt, le pays de la résidence devrait accorder un plein crédit d'impôt, quel que soit le montant de l'impôt étranger à absorber, et, dans certains cas, un crédit d'impôt fictif. L'un de ces experts a souligné qu'il n'y avait pas nécessité, pour un pays en développement, de renoncer à la

retenue d'impôt à la source pour les dividendes, ou de réduire cet impôt, en particulier s'il offre des stimulants fiscaux et d'autres concessions. Le Groupe s'est néanmoins mis d'accord sur l'idée que les dividendes pouvaient être imposés par l'État de la résidence du bénéficiaire. La pratique actuelle, dans les traités conclus entre pays en développement et pays développés, est de suivre cette idée. La double imposition est éliminée ou réduite grâce à une combinaison d'exemptions ou de crédits d'impôt dans le pays de la résidence et de taux de retenue réduit dans le pays de la source.

3. Selon les commentaires du Modèle de convention de l'OCDE sur le paragraphe 1 de l'article 10 :

> 7. [...] Le terme « payés » revêt un sens très large, la notion de paiement signifiant l'exécution de l'obligation de mettre des fonds à la disposition de l'actionnaire de la manière prévue par le contrat ou par les usages.
>
> 8. L'article ne traite que des dividendes versés par une société résidente d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant. Ces dispositions ne s'appliquent donc pas aux dividendes payés par une société qui est résidente d'un État tiers ni aux dividendes payés par une société résidente d'un État contractant, qui sont imputables à un établissement stable qu'une entreprise dudit État possède dans l'autre État contractant [...].

Paragraphe 2

4. Ce paragraphe reprend le paragraphe 2 de l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE à quelques modifications près dont il est question ci-après.

5. Le Modèle de convention de l'OCDE limite l'impôt dans le pays de la source à 5 % selon l'alinéa *a* pour les dividendes d'investissements directs, et à 15 % selon l'alinéa *b* pour les dividendes d'investissements de portefeuille, tandis que le Modèle de convention des Nations Unies laisse la fixation des pourcentages aux négociations bilatérales.

6. De plus, le pourcentage à détenir directement pour qu'un investissement soit considéré comme direct selon l'alinéa *a* est ramené de 25 % à 10 %. Toutefois, ce seuil de 10 % déterminant le pourcentage qualifiant un investissement direct n'a de valeur qu'illustrative.

7. L'ancien Groupe d'experts n'est pas parvenu à s'accorder sur le taux maximal d'imposition dans le pays de la source. Des membres de pays en développement, qui pour l'essentiel préféraient le principe de l'imposition exclusive des dividendes dans le pays de la source, estimaient que les taux prescrits par le Modèle de convention de l'OCDE entraîneraient une perte de recettes trop importante pour le pays de la source. De plus, bien qu'acceptant le principe

de l'imposition dans le pays de la résidence du bénéficiaire, ils considéraient qu'une réduction des impôts retenus dans le pays de la source devrait bénéficier à l'investisseur étranger plutôt qu'au Trésor du pays de la résidence du bénéficiaire, cas qui pourrait se produire avec la méthode classique des crédits d'impôt si la réduction avait pour effet de rendre le taux d'imposition cumulé du pays de la source plus bas que le taux du pays de la résidence du bénéficiaire.

8. L'ancien Groupe d'experts a suggéré certaines considérations susceptibles de guider les pays lors de négociations sur les taux d'imposition des dividendes d'investissements directs dans le pays de la source. Si le pays développé (de la résidence) utilise un système de crédits d'impôt, on pourrait utilement rechercher lors des négociations bilatérales un taux de retenue à la source de nature, combiné au taux de base de l'impôt sur les sociétés du pays de la source, à produire un taux effectif combiné ne dépassant pas le taux d'imposition du pays de la résidence. Les positions des parties aux négociations peuvent également s'infléchir selon que le pays de la résidence autorise un crédit pour les impôts sur les dividendes ayant fait l'objet d'un dégrèvement dans le pays de la source en application de programmes d'avantages fiscaux. Si le pays développé utilise un système d'exemption pour éviter les doubles impositions, il pourra, lors de négociations bilatérales, demander que les taux de retenue à la source soient limités, arguant : *a*) que l'exemption elle-même correspond à l'idée qu'il ne faut pas imposer les dividendes entre sociétés et qu'un taux de retenue à la source limité procède de la même notion; et *b*) que l'exemption et l'entorse qui en résulte à la neutralité fiscale par rapport aux investissements intérieurs profitent à l'investisseur international, le taux limité de retenue à la source, lui aussi profitable à l'investisseur, répondant à cet aspect de l'exemption.

9. Tant le pays de la source que le pays de la résidence devraient pouvoir imposer les dividendes des parts d'investissement de portefeuille, encore que du fait du volume relativement modeste des investissements de portefeuille et de leur importance nettement moins marquée que celle des investissements directs, les problèmes de traitement fiscal seraient sans doute moins graves dans certains cas. L'ancien Groupe d'experts a décidé de ne pas recommander de taux maximal, les pays de la source pouvant avoir des vues différentes sur l'importance des investissements de portefeuille et sur les chiffres à choisir.

10. Il a été relevé en 1999 que dans la pratique récente des traités entre pays développés et en développement on trouvait toute une gamme de taux de retenue à la source pour les dividendes d'investissements directs et d'investissements de portefeuille. Traditionnellement, les taux de retenue frappant les dividendes dans les traités entre pays développés et en développement étaient plus élevés que ceux fixés dans les traités entre pays développés : si dans le modèle de l'OCDE les taux sont respectivement de 5 % et 15 % pour les dividendes d'investissements directs et d'investissements de portefeuille,

les taux correspondants dans les traités entre pays développés et en développement s'établissaient traditionnellement entre 5 % et 15 % pour les dividendes d'investissements directs, et entre 15 % et 25 % pour les dividendes d'investissements de portefeuille. Certains pays en développement ont choisi de considérer que la perte de recettes occasionnée à court terme par un faible taux de retenue à la source était rattrapée à moyen et à long terme par le développement des investissements étrangers. C'est ainsi que des traités récents entre pays développés et en développement contiennent les taux du Modèle de l'OCDE pour les investissements directs, et des taux encore plus faibles dans un petit nombre d'autres traités.

11. Des dispositions particulières ont fait par ailleurs leur apparition dans les traités entre pays développés et en développement : *a*) les taux d'imposition peuvent n'être pas les mêmes pour les deux pays, le pays en développement pouvant imposer à un taux plus élevé; *b*) les taux d'imposition peuvent n'être pas limités du tout; *c*) les taux réduits peuvent n'être applicables qu'aux recettes tirées d'investissements nouveaux; *d*) les taux d'imposition les plus faibles peuvent n'être applicables qu'à des investissements faisant l'objet d'un traitement préférentiel (« projets industriels » ou « investissements pionniers »; et *e*) les dividendes peuvent être soumis à un taux d'imposition réduit uniquement si les parts ont été détenues pendant une période déterminée. Dans les traités des pays qui ont adopté un système d'imputation de l'impôt sur les sociétés (intégration de l'impôt sur une société à l'impôt sur la société de l'actionnaire ou à son impôt sur le revenu personnel) au lieu du système classique d'imposition (imposition distincte de l'actionnaire et de la société), il peut y avoir des dispositions précises garantissant que les crédits et exemptions anticipés accordés aux actionnaires intérieurs le seront également aux actionnaires qui sont des résidents de l'autre État contractant.

12. Bien que les taux soient fixés, en partie ou intégralement, pour des raisons liées à l'équilibre global du traité bilatéral en cause, on considère souvent les facteurs techniques suivants dans la fixation du taux :

a) Régime de l'impôt sur les sociétés du pays de la source (système intégré, système classique) et charge fiscale totale sur les bénéfices distribués des sociétés résultant du système;

b) Importance des crédits que le pays de la résidence peut accorder pour ses propres impôts sur les dividendes et les bénéfices dont ces derniers procèdent, et charge fiscale totale supportée par le contribuable après dégrèvement dans les deux pays;

c) Importance du crédit d'impôt correspondant accordé dans le pays de la résidence à raison de l'impôt ayant fait l'objet d'un dégrèvement dans le pays de la source;

d) Recherche par le pays de la source d'un équilibre satisfaisant entre l'accroissement des recettes et celui des investissements étrangers.

13. Les commentaires du Modèle de convention de l'OCDE comporte les passages suivants :

> 11. Si une société de personnes est traitée comme une personne morale d'après la législation interne qui lui est applicable, les deux États contractants peuvent convenir de modifier l'alinéa *a* du paragraphe 2, en ce sens qu'une telle société de personnes peut également bénéficier du taux réduit prévu pour une société mère.
>
> 12. La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 2 de l'article 10 pour clarifier le sens des mots « payés [...] à un résident » tels qu'ils sont utilisés au paragraphe 1 de l'article afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de dividendes uniquement parce que ces revenus ont été immédiatement perçus par un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.
>
> 12.1 Lorsqu'un élément de revenu est perçu par un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire immédiat du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire immédiat du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence. Il serait également contraire à l'objet et au but de la convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans le cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Conventions de double imposition et utilisation de sociétés relais[35] » conclut qu'une société relais ne peut pas normalement être considérée comme le bénéficiaire effectif si, bien que bénéficiaire théorique, elle a en fait des pouvoirs très étroits

[35] Repris du volume II de la version intégrale du Modèle de convention fiscale de l'OCDE à la page R(6)-1.

qui en font, relativement au revenu en question, un simple fiduciaire ou administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

12.2 Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers s'interpose entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de convention a été modifié en 1995 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres). Les États qui veulent expliciter ce point peuvent le faire lors des négociations bilatérales.

13. Les taux que l'article fixe pour l'impôt dans l'État de la source sont des taux maximaux. Les États peuvent convenir, par des négociations bilatérales, de taux plus bas ou même de l'imposition exclusive dans l'État de la résidence du bénéficiaire. La réduction des taux prévue au paragraphe 2 concerne uniquement l'imposition des dividendes et non l'imposition des bénéfices de la société qui paie les dividendes.

13.1 Selon la législation nationale de nombreux États, les fonds de pension et entités similaires sont généralement exemptés d'impôt sur leurs revenus d'investissements. Afin d'assurer la neutralité du traitement applicable aux investissements nationaux et étrangers effectués par ces entités, certains États prévoient bilatéralement que les revenus, y compris les dividendes, que tire une telle entité qui est un résident de l'autre État sont exemptés de l'imposition à la source. Les États qui souhaitent le faire peuvent convenir d'inclure dans leur convention une disposition inspirée de la disposition incluse au paragraphe 69 des commentaires sur l'article 18.

13.2 De même, certains États s'abstiennent de prélever des impôts sur les dividendes versés à d'autres États et certains organismes détenus à titre exclusif par ces États, au moins dans la mesure où ces dividendes sont tirés de fonctions de caractère public. Certains États peuvent accorder cette exonération sur la base de leur interprétation du principe d'immunité des États (voir les paragraphes 6.38 et 6.39 des commentaires sur l'article premier); d'autres peuvent le faire sur la base des dispositions de leur droit interne. Les États peuvent vouloir confirmer ou préciser, dans leurs conventions bilatérales, le champ d'application de ces exonérations ou accorder une telle exonération lorsqu'elle n'est pas autrement disponible; cela peut se faire en ajoutant à l'article un paragraphe qui pourrait être rédigé comme suit :

> Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, les dividendes visés au paragraphe 1 ne sont imposables que dans l'État contractant dont la

personne qui reçoit ces dividendes est un résident si le bénéficiaire effectif des dividendes est cet État ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

14. Les deux États contractants peuvent également, par voie de négociations bilatérales, convenir [d'un taux de participation inférieur pour les dividendes directs]. Un taux inférieur se justifie, par exemple, dans le cas où l'État dont la société mère est un résident lui accorde, conformément à son droit interne, une exonération pour les dividendes correspondant à une participation inférieure à 25 % dans une filiale non résidente.

15. À l'alinéa *a* du paragraphe 2, le terme « capital » est utilisé dans [...] [la définition du minimum de possession requis pour dividendes d'investissement direct]. L'emploi de ce terme dans ce contexte implique qu'aux fins de l'alinéa *a* il devrait être utilisé dans le sens où il l'est aux fins de distribution à l'actionnaire (dans ce cas particulier la société mère) :

a) En règle générale, il y a donc lieu de prendre le terme « capital » de l'alinéa *a* tel qu'on l'entend au sens du droit des sociétés. D'autres éléments, et notamment les réserves, ne sont pas à prendre en considération.

b) Le capital, au sens du droit des sociétés, devra être indiqué d'après la valeur nominale totale des actions qui, dans la plupart des cas, apparaîtra au poste « capital » du bilan de la société.

c) Il n'y a pas lieu de tenir compte des différences dues à la diversité des parts sociales émises (actions ordinaires, actions privilégiées, actions à vote plural, actions sans droit de vote, actions au porteur, actions nominatives, etc.), car ces différences ont plus trait à la nature des droits dont dispose l'actionnaire qu'à l'importance de la participation au capital.

d) Lorsqu'un prêt ou un autre apport à la société ne représente pas du capital, au sens strict de la législation sur les sociétés, mais lorsque, sur la base du droit ou des usages internes (sous-capitalisation, assimilation d'un prêt à du capital social), le revenu qui en provient est considéré comme un dividende par l'article 10, la valeur de ce prêt ou de cet apport doit aussi être considérée comme du « capital » au sens de l'alinéa *a*.

e) Dans le cas d'organismes qui n'ont pas de capital au sens du droit des sociétés, le capital aux fins de l'alinéa *a* est à prendre comme signifiant le total des contributions à l'organisme qui sont prises en compte dans la distribution des bénéfices. Dans les négociations bilatérales, les États contractants ont la faculté

de s'écarter du critère « capital » retenu à l'alinéa *a* du paragraphe 2 et d'utiliser, par exemple, le critère « droit de vote ».

16. L'alinéa *a* du paragraphe 2 n'exige pas que la société bénéficiaire des dividendes ait détenu au moins [10] % au moins du capital pendant une période relativement longue avant la date de la distribution. Il en résulte que, eu égard à la participation, seule compte la situation existant au moment où naît l'assujettissement à l'impôt auquel s'applique le paragraphe 2, c'est-à-dire, dans la plupart des cas, la situation existant au moment où les dividendes sont légalement mis à la disposition des actionnaires. La raison essentielle doit en être recherchée dans le désir d'avoir une disposition qui soit applicable aussi largement que possible. Obliger la société mère à posséder la participation minimale un certain temps avant la distribution des bénéfices pourrait nécessiter des recherches considérables. La législation interne de certains pays membres de l'OCDE stipule que le bénéfice de l'exonération ou de l'allégement fiscal ne sera accordé pour les dividendes correspondant à une participation que si celle-ci a été détenue par la société bénéficiaire pendant un minimum de temps. Aussi les États contractants pourront-ils inclure dans leurs conventions une condition de même nature.

17. La réduction prévue à l'alinéa *a* du paragraphe 2 ne devrait pas être accordée en cas d'usage abusif de cette disposition, par exemple lorsqu'une société détenant une participation inférieure à [10] % a, peu de temps avant la mise en paiement des dividendes, acquis un complément de participation essentiellement dans le but de tirer profit de la disposition en question, ou encore lorsque la participation qualifiante a été acquise principalement pour obtenir le bénéfice de la réduction. Afin de parer à de telles manœuvres, les États contractants pourront juger opportun d'ajouter à l'alinéa *a* du paragraphe 2 une disposition libellée comme suit :

> à condition que la participation n'ait pas été acquise essentiellement pour profiter de la présente disposition.

18. Le paragraphe 2 ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État de la source. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne, et notamment de prélever l'impôt, soit par voie de retenue à la source, soit par détermination de la base individuelle d'imposition.

19. Ce paragraphe ne règle pas les questions de procédure. Chaque État doit pouvoir adopter la procédure prévue dans sa propre législation. Il peut soit limiter d'emblée l'imposition au taux figurant dans l'article, soit imposer à plein et accorder un remboursement [...]. Des questions particulières se posent en relation avec les cas triangulaires (voir par. 71 des commentaires sur l'article 24).

> 20. Il ne précise pas si l'allégement dans l'État de la source doit ou non être subordonné à l'imposition effective des dividendes dans l'État de la résidence. Cette question peut être résolue par voie de négociations bilatérales.
>
> 21. L'article ne contient aucune disposition relative à la manière dont l'État de la résidence du bénéficiaire devrait tenir compte de l'imposition dans l'État de la source. Cette question est traitée dans les articles 23 A et 23 B.
>
> 22. À toutes fins utiles, l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire effectif des dividendes provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié (société privée d'investissement, société écran). La question peut se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'État de la source des dividendes la limitation d'impôt prévue au paragraphe 2. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés.

Paragraphe 3

14. Ce paragraphe reprend le paragraphe 3 de l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE, qui fait l'objet des commentaires suivant :

> 23. Étant donné que les législations des pays membres de l'OCDE sont très diverses, il n'est pas possible de définir la notion de dividende de manière complète et exhaustive. Pour cette raison, la définition se borne à mentionner les exemples qui figurent dans la plupart de ces législations et qui n'y sont en tout cas pas traités différemment. Une formule générale complète l'énumération. Une étude complète a été entreprise à l'occasion de la révision du projet de convention de 1963 afin de trouver une solution qui ne fasse pas référence à des lois internes. Cette étude a conduit à conclure que, étant donné les divergences qui subsistent entre les pays membres en matière de droit des sociétés et de législation fiscale, il ne paraissait pas possible de donner de la notion de dividende une définition qui serait indépendante des législations nationales. Par des négociations bilatérales, les États contractants peuvent tenir compte des particularités de leurs législations et convenir d'étendre la définition de « dividendes » à d'autres paiements faits par les sociétés auxquelles s'applique l'article.

24. La notion de dividende se rapporte essentiellement aux distributions faites par des sociétés au sens de l'alinéa *b* du paragraphe 1 de l'article 3. La définition se rapporte donc, en premier lieu, aux distributions de bénéfices auxquelles donnent droit des actions, c'est-à-dire les participations à une société anonyme (société de capitaux). La définition assimile à des actions les titres qui sont émis par des sociétés et qui donnent droit à une participation aux bénéfices de la société sans être une créance : ce sont, par exemple, les actions ou bons de jouissance, parts de fondateurs ou autres parts bénéficiaires. Cette énumération peut, bien entendu, être adaptée dans les conventions bilatérales au droit des États contractants. En particulier, cela peut s'avérer nécessaire en ce qui concerne les revenus provenant des actions de jouissance et des parts de fondateurs. En revanche, les créances participant aux bénéfices ne font pas partie de cette catégorie [...]; de même, les intérêts d'obligations convertibles ne sont pas des dividendes.

25. L'article 10 ne vise pas seulement les dividendes proprement dits mais aussi les intérêts d'emprunts, dans la mesure où le prêteur partage effectivement les risques courus par la société, c'est-à-dire lorsque le remboursement dépend dans une large mesure du succès de l'entreprise. Les articles 10 et 11 n'empêchent donc pas d'assimiler cette sorte d'intérêts à des dividendes en application des règles internes du pays de l'emprunteur relatives à la sous-capitalisation. La question de savoir si le prêteur partage les risques de l'entreprise doit s'apprécier dans chaque cas particulier à la lumière de l'ensemble des circonstances, comme les suivantes :

— L'emprunt dépasse très largement toutes les autres contributions au capital de l'entreprise (ou a été consenti pour remplacer une part importante du capital qui a été perdue) et son montant est sans commune mesure avec celui des actifs qui peuvent être rachetés;

— Le créancier participera aux bénéfices de la société;

— Le remboursement du prêt est subordonné au remboursement des dettes envers d'autres créanciers ou au versement de dividendes;

— Le niveau ou le versement des intérêts dépend des bénéfices de la société;

— Le contrat de prêt ne comporte aucune clause fixe prévoyant le remboursement dans un délai déterminé.

26. La législation de nombreux États assimile aux actions les participations à une société à responsabilité limitée. De même, des distributions de bénéfices faites par des sociétés coopératives sont généralement considérées comme des dividendes.

27. Les distributions de bénéfices faites par des sociétés de personnes ne sont pas des dividendes au sens de leur définition à moins que les sociétés de personnes ne soient assujetties, dans l'État où se trouve leur direction effective, à un régime fiscal analogue en substance à celui qui est appliqué aux sociétés anonymes (comme c'est le cas en Belgique, en Espagne et au Portugal, de même qu'en France pour les distributions faites aux commanditaires dans les sociétés en commandite simple). Par ailleurs, il peut être nécessaire d'apporter une précision dans les conventions bilatérales lorsque la législation fiscale d'un État contractant donne au propriétaire de participations dans une société le droit d'opter, à certaines conditions, pour une imposition analogue à celle d'un partenaire d'une société de personnes ou, inversement, donne au partenaire d'une société de personnes la possibilité de choisir d'être imposé comme propriétaire de participations dans une société.

28. Sont considérés comme dividendes non seulement les distributions de bénéfices décidées chaque année par l'assemblée générale des actionnaires, mais encore les autres avantages appréciables en numéraire ou équivalents, tels qu'actions gratuites, bonus, bénéfices de liquidation et distributions occultes de bénéfices. Les allégements prévus au présent article s'appliquent pour autant que l'État dont la société débitrice est résidente impose les prestations susmentionnées comme les dividendes. Il est sans importance que ces prestations aient pour origine des bénéfices sociaux de l'exercice ou proviennent, par exemple, de réserves, c'est-à-dire des bénéfices des exercices antérieurs. Normalement, les distributions faites par une société qui ont pour effet de réduire l'importance des droits de membres ne sont pas considérées comme des dividendes.

29. Les avantages auxquels ouvre droit une participation sociale ne s'attribuent en règle générale qu'aux actionnaires eux-mêmes. Certaines de ces attributions au bénéfice de personnes qui ne sont pas des actionnaires au sens du droit des sociétés peuvent cependant constituer des dividendes lorsque :

— Les rapports de droit unissant ces personnes à la société sont assimilés à une participation sociale (« participations occultes »); et que

— Les personnes bénéficiant de ces avantages se trouvent rattachées par des liens étroits à un actionnaire; il en est ainsi, par exemple, lorsque le bénéficiaire est un parent de l'actionnaire ou bien une société appartenant au même groupe que la société détentrice des actions.

30. Lorsque l'actionnaire et la personne recevant de tels avantages sont des résidents de deux États différents avec lesquels l'État de la source a conclu des conventions, des divergences d'opinion peuvent apparaître concernant la détermination de la convention applicable. Un problème

identique peut se poser lorsque l'État de la source a conclu une convention avec l'un des États mais non avec l'autre. Il s'agit là, toutefois, d'un conflit dont les autres revenus ne sont pas non plus à l'abri et dont la solution ne peut être trouvée que par voie de procédure amiable.

Paragraphe 4

15. Ce paragraphe, qui empêche d'étendre l'application des paragraphes 1 et 2 aux dividendes d'une participation se rattachant effectivement à un établissement stable ou à une base fixe du bénéficiaire situés dans le pays de la source, reprend le paragraphe 4 de l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE, sauf que le Modèle de convention des Nations Unies renvoie à une société de services indépendants à la personne exercés à partir d'une base fixe. Les commentaires de l'OCDE font observer que le paragraphe 4 ne s'inspire pas de la conception de « force attractive de l'établissement stable », les dividendes étant donc imposables comme bénéfices commerciaux si le bénéficiaire a un établissement stable ou une base fixe dans le pays de la source, que la participation soit ou non rattachée à l'établissement stable. Le paragraphe se borne à prévoir que les dividendes sont imposables au titre de bénéfices [...] « s'ils sont payés au titre de participations qui font partie de l'actif de l'établissement stable ou se rattachent effectivement d'une autre façon à cet établissement [...][36] ».

Les commentaires de l'OCDE note également :

> 32. On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert d'actions à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux revenus de dividendes. Outre que de telles opérations abusives sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées et, ainsi qu'il est expliqué ci-dessous, l'exigence selon laquelle la participation au capital doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement nécessite plus que le simple enregistrement de cette participation dans les documents comptables de l'établissement stable.

Paragraphe 5

16. Ce paragraphe, qui empêche un État contractant d'imposer les dividendes versés par une société qui est résidente dans l'autre État au seul motif qu'elle tire des bénéfices ou des revenus dans l'État qui lève l'impôt, reprend

---

[36] Par. 31 des commentaires de l'OCDE sur l'article 10.

le paragraphe 5 de l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE, dont les commentaires disent ceci :

33. L'article ne traite que des dividendes qu'une société résidente d'un État contractant verse à un résident de l'autre État. Toutefois, certains États n'imposent pas seulement les dividendes que verse une société résidente de cet État, mais encore les distributions de bénéfices provenant de cet État, qui sont faites par des sociétés non résidentes. Il va sans dire que chaque État peut imposer les bénéfices qui sont réalisés sur son territoire par des sociétés non résidentes, dans la mesure prévue par la convention (notamment à l'article 7). On ne devrait pas imposer, en plus, les actionnaires de cette société, sauf si ceux-ci sont des résidents de cet État et, pour cette raison, soumis à la souveraineté fiscale de cet État.

34. Le paragraphe 5 exclut l'imposition extraterritoriale des dividendes, c'est-à-dire la pratique des États qui imposent les dividendes distribués par une société non résidente en considération du seul fait que les bénéfices sociaux servant à distribuer ces dividendes proviennent de leur territoire (par exemple, sont produits par l'entremise d'un établissement stable situé sur ce territoire). Le problème de l'imposition extraterritoriale ne se pose évidemment pas lorsque le pays de la source des bénéfices sociaux impose les dividendes parce qu'ils sont versés à un actionnaire qui est résident de cet État ou à un établissement stable situé dans cet État.

35. De plus, on peut prétendre qu'une telle disposition n'a pas pour but et ne peut avoir pour effet d'empêcher un État d'assujettir à une retenue à la source les dividendes, distribués par des sociétés étrangères, qui sont encaissés sur son territoire. En effet, dans ce cas, le critère d'assujettissement est l'opération matérielle de paiement des dividendes, et non l'origine des bénéfices sociaux affectés à la distribution de ces dividendes. Mais si la personne qui encaisse les dividendes dans un État contractant est un résident de l'autre État contractant (dont la société distributrice est un résident), elle peut, conformément aux dispositions de l'article 21, obtenir l'exemption ou le remboursement de la retenue à la source du premier État. De même, si le bénéficiaire des dividendes est un résident d'un État tiers qui a conclu une convention de double imposition avec l'État où les dividendes sont encaissés, il peut, conformément aux dispositions de l'article 21 de cette convention, obtenir l'exemption ou le remboursement de la retenue à la source de ce dernier État.

36. Le paragraphe 5 dispose en outre que les sociétés non résidentes ne doivent pas être soumises à des impôts spéciaux sur les bénéfices non distribués.

37. On pourrait prétendre que, lorsque le pays de résidence du contribuable utilise une législation sur les sociétés étrangères contrôlées ou

d'autres règles avec des effets similaires pour imposer des bénéfices qui n'ont pas été distribués, cela est contraire au paragraphe 5. Toutefois, il faut noter que ce dernier paragraphe ne vise que l'imposition au lieu de la source des revenus et, par conséquent, ne concerne pas l'imposition au lieu de la résidence de l'actionnaire en vertu de ce type de législation ou ces règles. En outre, le paragraphe 5 ne concerne que l'imposition de la société et non celle de l'actionnaire.

38. L'application de ce type de législation ou de ces règles peut, néanmoins, compliquer l'application de l'article 23. Si les revenus sont imputés au contribuable, chaque élément de revenu devra être soumis au régime prévu par les dispositions correspondantes de la convention (bénéfices d'entreprise, intérêts, redevances). Si cette somme est traitée comme un dividende réputé, il est clair que le montant imposable provient de la société écran et correspond donc à des revenus ayant leur source dans le pays de ladite société. Mais quant à savoir si le montant imposable doit être considéré alors comme un dividende au sens de l'article 10 ou comme entrant dans la catégorie des « autres revenus » visés à l'article 21, rien n'est moins clair. Certains pays, dans ce type de législation ou ces règles, considèrent le montant imposable comme un dividende, si bien qu'une exemption d'impôt prévue par une convention fiscale, comme le « privilège d'affiliation », doit aussi lui être appliquée. On peut cependant se demander si cela est requis par la convention. Si le pays de résidence considère que tel n'est pas le cas, il s'expose au reproche d'empêcher le jeu normal du privilège d'affiliation en imposant par avance le dividende (à titre de dividende réputé).

39. Lorsque la société écran distribue effectivement des dividendes, les dispositions conventionnelles relatives aux dividendes s'appliquent normalement, car il s'agit de revenus ayant le caractère de dividendes au sens de la convention. Le pays de la société écran peut donc soumettre le dividende à une retenue à la source. Le pays de résidence de l'actionnaire, lui, appliquera les méthodes normales pour éviter les doubles impositions (en accordant un crédit d'impôt ou une exonération). Ainsi, la retenue à la source sur le dividende ouvrirait droit à un crédit d'impôt dans le pays de l'actionnaire, même si les bénéfices distribués (les dividendes) ont été imposés des années auparavant en application des dispositions destinées à contrecarrer l'évasion fiscale. Il est cependant douteux que la convention oblige à procéder ainsi dans ce cas. La plupart du temps, le dividende en tant que tel est exonéré d'impôt (ayant déjà été imposé en application de la législation destinée à contrecarrer l'évasion fiscale) et on pourrait dire que l'octroi d'un crédit d'impôt n'est pas fondé. D'un autre côté, s'il était possible d'éviter d'accorder des crédits d'impôt simplement

en imposant par avance le dividende en vertu d'une disposition destinée à contrecarrer l'évasion fiscale, cela irait à l'encontre de l'objet de la convention. Le principe général avancé plus haut recommanderait d'accorder le crédit d'impôt, les modalités pouvant néanmoins dépendre des aspects techniques de ce type de dispositions et des modalités du système d'imputation des impôts étrangers sur l'impôt national, ainsi que des circonstances propres au cas particulier (délai écoulé depuis l'imposition du dividende réputé, par exemple). Cependant, les contribuables qui ont recours à des systèmes artificiels prennent des risques contre lesquels les autorités fiscales ne peuvent pas leur accorder une protection intégrale.

17. Il peut y avoir lieu de noter que la législation de certains pays cherche à éviter ou à atténuer les doubles impositions économique, c'est-à-dire l'imposition simultanée des bénéfices d'une société à l'échelon de la société, d'une part, et des dividendes de l'actionnaire, d'autre part. Pour une analyse détaillée, on pourra se reporter aux paragraphes 40 à 67 des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE.

Imposition des bénéfices des succursales

18. L'ancien Groupe d'experts a débattu, à ses réunions de 1987 et de 1992, de l'inclusion éventuelle dans le Modèle de convention révisée d'une disposition visant l'imposition des bénéfices des succursales. La question a été évoquée ensuite à la réunion de 1997 (huitième réunion) de l'ancien Groupe d'experts et ce dernier a estimé que les pays imposant les succursales étant peu nombreux, le paragraphe concernant ce point serait plus à sa place dans les commentaires que dans le texte. Les États contractants pourraient, s'ils le souhaitent, décider par voie de négociations bilatérales d'inclure les dispositions qui s'y rapportent dans leurs traités bilatéraux. Les pays en développement n'étaient pas opposés en règle générale au principe de l'imposition des bénéfices des succursales, même s'ils ne levaient pas cet impôt.

19. Certains membres, tout en disant que l'imposition des bénéfices des succursales se justifie comme moyen d'obtenir une parité approximative de l'imposition par le pays de la source, que les activités industrielles et commerciales y soient menées par une filiale ou une succursale, ont soutenu que le principe devrait être suivi en bonne logique dans l'ensemble de la convention. Dans cette optique, donc, contrairement à ce que prévoit le paragraphe 3 de l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies, toutes les dépenses de l'établissement stable doivent être déductibles comme si l'établissement stable était une entreprise distincte et séparée traitant en toute indépendance avec le siège central.

20. Un autre expert d'un pays développé a fait observer que son pays appliquait l'impôt en deux parties séparées : i) un impôt analogue à un précompte

(retenue) sur les dividendes frappait le « montant équivalent aux dividendes » d'une succursale, montant à peu près égal à celui qui aurait été distribué comme dividendes si la succursale avait été une filiale; ii) un second impôt, analogue au précompte (retenue) sur les intérêts versés par une filiale qui est un résident de ce pays à sa société étrangère mère, frappait la différence entre le montant des intérêts déduits par la succursale lors du calcul de son revenu imposable et le montant des intérêts effectivement versés par la succursale. Ce système avait surtout pour but de réduire au minimum l'importance des éléments fiscaux pris en considération par un investisseur étranger décidant de constituer ses activités dans le pays en succursale ou en filiale.

21. Si l'un des États contractants, ou les deux, imposent les bénéfices des succursales, ils peuvent inclure dans leur convention une disposition du type suivant :

> Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, lorsqu'une société qui est résidente d'un des États contractants a un établissement stable dans l'autre État contractant, les bénéfices imposables en vertu du paragraphe 1 de l'article 7 peuvent être assujettis à un impôt additionnel dans cet autre État, conformément à sa législation, mais le taux de cet impôt ne peut être supérieur à ___ % du montant de ces bénéfices.

22. La disposition suggérée ne recommande pas un taux maximal d'imposition des bénéfices de succursales. La pratique la plus courante est d'utiliser le taux d'imposition des dividendes d'investissements directs (le taux indiqué à l'alinéa *a* du paragraphe 2). À la réunion de 1991 de l'ancien Groupe d'experts, les tenants de l'imposition des bénéfices de succursales ont convenu que, compte tenu des principes évoqués à l'appui du système, le taux d'imposition devrait être le même que celui frappant les dividendes des investissements directs. Pourtant, dans plusieurs traités, le taux d'imposition des bénéfices de succursale était le taux applicable aux investissements de portefeuille (habituellement plus élevé), dans d'autres le taux d'imposition des bénéfices de succursale était plus faible que celui des dividendes d'investissements directs. Bien que l'impôt sur les bénéfices des succursales soit un impôt sur les bénéfices des sociétés, on peut inclure la disposition suggérée dans l'article 10 plutôt que l'article 7, du fait que cet impôt est censé être analogue à un impôt sur les dividendes.

23. La disposition permet d'imposer les bénéfices d'une succursale uniquement à raison des bénéfices qui sont imposables en vertu du paragraphe 1 de l'article 7 à cause de l'établissement stable. Nombre de traités limitent plus encore l'assiette de l'impôt au seul montant des bénéfices « déduction faite de l'impôt sur le revenu et des autres impôts sur le revenu dont cet autre État frappe lesdits bénéfices ». D'autres traités ne contiennent pas cette clause parce que la notion figure dans la législation interne.

24. À la réunion de l'ancien Groupe d'experts en 1991, l'attention s'est portée sur le fait qu'une disposition visant l'imposition des bénéfices des succursales risquait d'entrer en conflit avec la clause de non-discrimination d'un traité. Du fait que l'impôt sur les bénéfices des succursales représente généralement un second niveau d'imposition sur les bénéfices des sociétés étrangères, auquel ne sont pas assujetties les sociétés nationales menant les mêmes activités, on pourrait y voir, du point de vue technique, une disposition d'un type interdit par l'article 24 (Non-discrimination). Pour les pays qui assujettissent ces bénéfices à l'impôt, toutefois, il s'agit d'un impôt analogue au précompte sur les dividendes versés par une filiale à la société étrangère mère, et ils jugent donc approprié d'ajouter à l'article sur la non-discrimination une clause expresse autorisant à imposer les succursales. L'article sur la non-discrimination, dans plusieurs traités comportant des dispositions relatives à l'impôt sur les bénéfices des succursales, contient le paragraphe ci-après :

> Aucune disposition du présent article n'est à interpréter comme empêchant l'un ou l'autre État contractant de lever un impôt tel que décrit au paragraphe ___ [disposition visant l'impôt sur les bénéfices des succursales] de l'article 10 (Dividendes).

Toutefois, la disposition relative à l'imposition des bénéfices des succursales qui a été suggérée plus haut rend cette dernière clause inutile du fait qu'elle s'applique « nonobstant les autres dispositions de la présente Convention » et prend donc le pas sur les autres dispositions du traité, y compris l'article 24 (Non-discrimination).

25. Des membres de l'ancien Groupe d'experts ont fait observer qu'il y avait de nombreux artifices par lesquels d'aucuns s'ingéniaient à bénéficier des dispositions de l'article 10, notamment en créant ou en cédant des parts ou autres droits à raison desquels sont versés des dividendes. Les États contractants peuvent bien entendu invoquer, pour faire échec à ce type d'arrangements, les règles concernant la primauté du fond sur la forme, le principe de l'abus des droits ou autre doctrine analogue, mais ceux qui souhaitent y parer expressément peuvent aussi, par voie de négociations bilatérales, inclure une clause du type de celle qui suit dans leurs conventions fiscales bilatérales :

> Les dispositions du présent article ne sont pas applicables à quiconque a créé ou cédé des parts ou autres droits à raison desquels sont versés des dividendes si le principal but ou l'un de ses principaux buts, ce faisant, était de bénéficier des dispositions du présent article.

Article 11

INTÉRÊTS

A. Considérations générales

1. L'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies reprend les dispositions de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE, à l'exception des dispositions des paragraphes 2 et 4, auxquelles des modifications de fond ont été apportées.

2. Les intérêts qui, comme les dividendes, constituent un revenu du capital mobilier, peuvent être versés à des épargnants qui ont des dépôts auprès de banques ou sont titulaires de certificats d'épargne, à des investisseurs qui ont acheté des obligations, à des fournisseurs ou des sociétés commerciales de vente à crédit, à des institutions financières qui ont accordé des prêts ou à des investisseurs institutionnels titulaires d'obligations ou de billets à ordre. Des intérêts peuvent aussi être perçus sur les prêts consentis entre entreprises associées.

3. Au niveau national, les intérêts sont en général déductibles dans le calcul des bénéfices. Tout impôt frappant les intérêts est acquitté par le bénéficiaire, à moins qu'un contrat spécial ne prévoie qu'il le sera par le payeur des intérêts. Contrairement à ce qui se passe dans le cas des dividendes, les intérêts ne sont pas assujettis aux doubles impositions, c'est-à-dire à l'imposition du bénéficiaire et du débiteur à la fois. Si ce dernier est obligé de retenir une certaine partie des intérêts à titre d'impôt, la retenue représente une avance sur le montant de l'impôt auquel le bénéficiaire sera assujetti au titre de son revenu global ou de ses bénéfices globaux à la fin de l'exercice fiscal. Le bénéficiaire peut déduire le montant retenu par le débiteur de l'impôt qu'il doit lui-même acquitter et obtenir le remboursement de tout excédent de la retenue par rapport au montant finalement dû au fisc. Ce mécanisme évite au bénéficiaire d'être imposé deux fois pour les mêmes intérêts.

4. Au niveau international, les mêmes intérêts sont imposables dans les deux pays si le bénéficiaire des intérêts réside dans un État et le débiteur dans un autre. Cette double imposition risque de réduire considérablement le montant net des intérêts perçus par le bénéficiaire ou d'alourdir la charge financière du débiteur s'il accepte de supporter le coût de la déduction d'impôt à la source.

5. Les commentaires relatifs au Modèle de convention de l'OCDE disent que, bien que cette double imposition puisse être évitée si l'on interdit soit dans le pays de la source, soit dans le pays de résidence d'imposer les intérêts :

> 3. Une formule réservant l'imposition exclusive des intérêts, soit à l'État de la résidence du bénéficiaire, soit à l'État de la source, ne peut être assurée de recueillir l'assentiment général. C'est pourquoi une solution de

conciliation a été retenue. Elle prévoit que les intérêts sont imposables dans l'État de la résidence, mais elle laisse à l'État de la source le droit d'appliquer un impôt si sa législation le prévoit; s'agissant d'une faculté, l'État de la source peut renoncer à tout prélèvement fiscal sur les intérêts payés à des non-résidents. S'il use de son droit d'imposition, l'exercice de ce droit comporte toutefois une limitation résultant de la fixation d'un plafond que son imposition ne pourra dépasser [...]. Le sacrifice que ce dernier État acceptera de consentir dans de telles conditions sera compensé par l'allégement que l'État de la résidence accordera, pour tenir compte de l'impôt perçu dans l'État de la source (voir l'article 23 A ou 23 B).

4. Certains pays ne permettent la déduction des intérêts payés pour l'imposition du débiteur que si le bénéficiaire réside dans le même État que celui-ci ou y est imposable. Ils la refusent dans le cas contraire. La question de savoir si la déduction dont il est question doit également être accordée dans l'hypothèse où des intérêts sont payés par un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État est traitée au paragraphe 4 de l'article 24.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 11

Paragraphe 1

6. Ce paragraphe reprend le paragraphe 1 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE, qui a fait l'objet des commentaires suivant :

5. Le paragraphe 1 pose le principe que les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans ce dernier État. Ce faisant, il ne stipule pas un droit exclusif d'imposition en faveur de l'État de résidence. Le terme « payés » revêt un sens très large, la notion de paiement signifiant l'exécution de l'obligation de mettre des fonds à la disposition du créancier de la manière prévue par le contrat ou par les usages.

6. L'article ne traite que des intérêts provenant d'un État contractant et versés à un résident de l'autre État contractant. Ses dispositions ne s'appliquent donc pas aux intérêts provenant d'un État tiers, ni aux intérêts provenant d'un État contractant, qui sont imputables à un établissement stable qu'une entreprise de cet État possède dans l'autre État contractant [...].

Paragraphe 2

7. Ce paragraphe reprend les dispositions du paragraphe 2 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE hormis une modification de fond. Le Mo-

dèle de l'OCDE prévoit que l'impôt prélevé dans le pays de la source « ne peut excéder 10 % du montant brut des intérêts », tandis que le Modèle des Nations Unies laisse le choix du pourcentage aux négociations bilatérales.

8. Lorsque l'ancien Groupe d'experts s'est penché sur cet article, des membres de pays en développement ont émis l'idée que le pays de la source devrait avoir le droit exclusif, ou tout au moins le droit au premier chef, d'imposer les intérêts. Selon eux, il incombe au pays de la résidence d'empêcher les doubles impositions de ce revenu par l'exemption, le crédit ou d'autres mesures d'allégement. Leur raisonnement était que les intérêts doivent être imposés là où ils ont été acquis, c'est-à-dire là où on a fait fructifier le capital. Certains membres de pays développés estimaient que le pays d'accueil de l'investisseur devait avoir le droit exclusif d'imposer les intérêts, estimant que cela favoriserait la mobilité du capital et donnerait le droit d'imposer au pays qui serait le mieux équipé pour apprécier la spécificité de la condition du contribuable. Ils ont indiqué aussi qu'en exemptant d'intérêts étrangers l'impôt du pays d'accueil de l'investisseur on pourrait ne pas servir l'intérêt bien conçu des pays en développement, parce que cela pourrait induire les investisseurs à placer leurs capitaux dans le pays en développement où le taux de l'impôt serait le plus faible.

9. Les membres des pays en développement ont accepté la solution indiquée aux paragraphes 1 et 2 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE selon laquelle on imposerait les intérêts à la fois dans le pays de la résidence et dans le pays de la source, mais ils ont jugé inacceptable le plafond de 10 % du montant brut des intérêts, mentionné au paragraphe 2 de l'article. L'ancien Groupe d'experts n'ayant pu parvenir à un consensus sur un pourcentage supérieur, la question devrait être réglée lors de négociations bilatérales.

10. La décision de ne pas recommander de taux maximal d'imposition à la source peut se justifier par la pratique actuelle en matière de traités. La gamme des taux de retenue applicables aux intérêts qui ont été adoptés dans les traités entre pays développés et pays en développement est plus ouverte que pour les dividendes, allant de l'exemption complète à 25 %. Certains pays en développement ont toutefois réduit le taux pour attirer les investissements étrangers, plusieurs d'entre eux ayant adopté des taux égaux ou inférieurs aux 10 % de l'OCDE.

11. Il faudrait, dans la fixation d'un niveau précis de retenue à la source, tenir compte d'un certain nombre de facteurs, notamment des suivants : les capitaux ont leur origine dans le pays de la résidence; une forte retenue à la source risque d'obliger le prêteur à répercuter le coût de l'impôt sur l'emprunteur, de sorte que le pays de la source accroîtrait son revenu aux dépens de ses propres résidents plutôt que des prêteurs étrangers; on risquerait de décourager les investissements par l'application d'un taux supérieur au plafond du crédit

d'impôt étranger appliqué dans le pays de la résidence; l'abaissement du taux de la retenue a des répercussions sur les recettes budgétaires et les réserves en devises du pays de la source; enfin, le sens principal dans lequel se fait le paiement des intérêts (depuis les pays en développement vers les pays développés, par exemple).

12. Lors des négociations bilatérales où le taux de retenue d'impôt sur les intérêts était en général positif, on a parfois convenu d'un plafond moins élevé, ou même d'une exemption, s'agissant d'intérêts relevant d'une ou de plusieurs des catégories ci-après :

a) Intérêts versés à des administrations publiques;

b) Intérêts garantis par des administrations publiques;

c) Intérêts versés aux banques centrales;

d) Intérêts versés à des banques ou autres institutions financières;

e) Intérêts sur prêts à long terme;

f) Intérêts sur prêts pour financer des équipements spéciaux ou des travaux publics;

g) Intérêts sur d'autres types d'investissement approuvés par l'État (financement des exportations, par exemple).

En ce qui concerne les prêts bancaires et les prêts consentis par des institutions financières, un des grands arguments justifiant la réduction du taux d'imposition appliqué est que ces prêts donnent lieu à des coûts élevés, en particulier pour le prêteur. L'impôt retenu à la base, du fait qu'il est calculé sur une base brute, représente un taux d'imposition effectif élevé. Si le taux effectif est plus élevé que le taux d'imposition général dans le pays de résidence du prêteur, l'emprunteur est souvent obligé de supporter la charge fiscale du fait que le contrat de crédit comporte une clause d'extrapolation au montant brut. Dans ce cas, l'impôt retenu à la source équivaut à un impôt supplémentaire auquel sont assujettis les résidents de l'État de la source. On peut, pour en tenir compte, permettre au prêteur de choisir de traiter ce type de recettes comme bénéfices relevant de l'article 7, mais cette méthode entraîne des problèmes de calcul et d'administration pour les banques et les responsables fiscaux.

13. Un argument analogue permet de justifier des taux réduits applicables aux intérêts des ventes à crédit. Dans ce type de situation, il est fréquent que le fournisseur se contente de répercuter sur le client, sans frais supplémentaires, le prix qu'il a dû payer à la banque ou à l'organisme de financement des exportations finançant le crédit. Pour quiconque vend du matériel à crédit, les intérêts sont plus un élément du prix de vente que des recettes provenant d'un placement de capital.

14. De plus, les crédits à long terme correspondent à des investissements qui devraient être assez rentables pour justifier un remboursement par tranches

sur une certaine période. Dans ce dernier cas, les intérêts doivent être prélevés sur les bénéfices en même temps que les remboursements échelonnés sont prélevés sur le capital. Par conséquent, toute charge fiscale excédentaire dont sont frappés ces intérêts doit être répercutée sur la valeur comptable des biens d'équipement achetés à crédit, le résultat étant que la charge fiscale frappant les intérêts pourrait en dernière analyse faire baisser les impôts dus, en raison des bénéfices réalisés par l'utilisateur des biens d'équipement.

15. Lors de la réunion de l'ancien Groupe d'experts en 1991, des membres ont avancé l'idée que les intérêts perçus par les administrations publiques devraient être exonérés d'impôt par le pays de la source, car l'exonération faciliterait le financement des projets de développement, surtout dans les pays en développement, les considérations fiscales n'entrant plus en ligne de compte lors des négociations sur les taux d'intérêt. Des membres de pays en développement ont affirmé que le financement de ces projets se trouvait encore plus favorisé si les intérêts étaient également exonérés d'impôt dans le pays de résidence du prêteur.

16. La pratique conventionnelle la plus répandue est d'exonérer d'impôt les intérêts perçus par les administrations publiques dans le pays de la source, mais la gamme des pratiques quant aux détails est très diverse. Dans certains cas, les intérêts sont exonérés d'impôt s'ils sont versés par une administration publique ou à une administration publique; dans d'autres, seuls les intérêts versés à une administration publique le sont. En outre, la définition donnée d'« administration publique » n'est pas la même selon les traités; cela englobe parfois les collectivités locales, les organismes publics, les administrations périphériques, les banques centrales et les institutions financières dont le propriétaire est une administration publique.

17. L'ancien Groupe d'experts a observé que les crédits à long terme donnaient souvent lieu à des garanties spéciales, du fait qu'il est difficile de faire des prévisions politiques, économiques et monétaires à long terme. En outre, la plupart des pays développés, soucieux d'assurer chez eux le plein emploi dans le secteur des biens d'équipement ou dans les entreprises de travaux publics, ont adopté diverses mesures pour encourager les crédits à long terme, comme l'assurance-crédit ou la réduction des taux d'intérêt consentis par les organismes publics. Ces mesures peuvent prendre aussi la forme de prêts directs consentis par des organismes publics, liés à des prêts de banques privées ou à des facilités de crédit privées ou à des conditions d'intérêt plus favorables que celles qu'on pourrait obtenir sur le marché monétaire. Ces mesures ne se maintiendraient probablement pas si les préférences se trouvaient annulées ou réduites dans la pratique par une charge fiscale excessive dans le pays de l'emprunteur. Ainsi, dans cette optique, il faudrait non seulement exempter d'impôt les intérêts correspondant aux prêts d'administrations publiques,

mais, pour certains, il faudrait aussi en exempter les intérêts de prêts à long terme consentis par des banques privées lorsque ces prêts sont garantis ou refinancés par une administration publique.

18. Les commentaires du Modèle de convention de l'OCDE contient les passages ci-après :

> 9. La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 2 de l'article 11 pour clarifier le sens des mots « payés [...] à un résident » tels qu'ils sont utilisés au paragraphe 1 de l'article afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus d'intérêts uniquement parce que ces revenus ont été immédiatement perçus par un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.
>
> 10. La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par l'État de la source à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est perçu par un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire immédiat du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire immédiat du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence. Il serait également contraire à l'objet et au but de la convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans le cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales, intitulé « conventions de double imposition et utilisation de sociétés relais[37] », conclut qu'une société relais ne peut pas normalement être considérée comme le bénéficiaire effectif si, bien que bénéficiaire théorique, elle a en fait des pouvoirs très

[37] Repris du volume II de la version intégrale du Modèle de convention fiscale de l'OCDE à la page R(6)-1.

étroits qui en font, relativement au revenu en question, un simple fiduciaire ou administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

11. Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de convention a été modifié en 1995 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres). Les États qui veulent expliciter ce point peuvent le faire lors des négociations bilatérales.

12. Le paragraphe ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État de la source. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne et notamment de prélever l'impôt soit par voie de retenue à la source, soit par évaluation individuelle de la base d'impôt. Les questions de procédure ne sont pas réglées dans le présent article. Chaque État doit pouvoir appliquer la procédure prévue par son droit interne [...].

13. Il ne précise pas si l'allégement fiscal dans l'État de la source doit ou non être subordonné à l'imposition effective des intérêts dans l'État de la résidence. Cette question peut être résolue par voie de négociations bilatérales.

14. L'article ne contient aucune disposition relative à la manière dont l'État de résidence du bénéficiaire devrait tenir compte de l'imposition établie dans l'État de la source des intérêts. Cette question est traitée dans les articles 23 A et 23 B.

Paragraphe 3

19. Ce paragraphe reprend le paragraphe 3 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE, qui se lit comme suit :

18. Le paragraphe 3 précise la portée qu'il convient d'attribuer au terme « intérêts » pour l'application du régime d'imposition défini par l'article. Ce terme désigne en général les revenus des créances de toute nature, même si celles-ci sont assorties de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices. L'expression « créances de toute nature » englobe évidemment les dépôts d'espèces et les cautionnements en numéraire, ainsi que les fonds publics et les obligations d'emprunts, bien que ces fonds et obligations soient spécialement mentionnés en raison de leur importance et de certaines particularités qu'ils peuvent comporter. Il est admis, d'une part, que les intérêts de créances hypothécaires entrent dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, encore

que certains pays les assimilent à des revenus immobiliers. D'autre part, les créances, et notamment les obligations, donnant un droit de participation aux bénéfices du débiteur ne cessent pas, pour autant, d'être considérées comme des emprunts si du moins le contrat revêt bien dans l'ensemble le caractère d'un prêt à intérêts.

19. Normalement, les intérêts provenant d'obligations assorties d'un droit de participation aux bénéfices ne doivent pas être considérés comme des dividendes et, d'autre part, il en est de même pour les intérêts provenant d'obligations convertibles aussi longtemps que les obligations n'ont pas été effectivement converties en actions. Toutefois, il en serait autrement si les fonds prêtés partagent effectivement les risques courus par les sociétés emprunteuses [...] Dans les situations de sous-capitalisation présumée, il est parfois difficile de distinguer entre dividendes et intérêts et, pour écarter toute possibilité de chevauchement entre les catégories de revenus visées respectivement à l'article 10 et à l'article 11, il doit être entendu que le terme « intérêt » employé à l'article 11 ne recouvre pas les éléments de revenu qui tombent dans le champ de l'article 10.

20. En ce qui concerne plus particulièrement les fonds publics et les obligations d'emprunts, le texte précise que les primes et lots attachés à ces titres constituent des intérêts. D'une façon générale, l'intérêt produit par un titre d'obligation et susceptible d'être imposé comme tel dans l'État de la source est tout ce que l'établissement émetteur de l'emprunt verse en sus du montant payé par le souscripteur, donc l'intérêt courant majoré, le cas échéant, de la prime de remboursement ou d'émission. Il s'ensuit que, lorsqu'une obligation est émise au-dessus du pair, l'excédent du montant payé par le souscripteur sur le montant remboursable constitue un intérêt négatif qui doit être déduit des intérêts imposables. Par ailleurs, le bénéfice ou la perte qu'un porteur d'obligation réalise par une vente à un tiers n'entre pas dans la notion de l'intérêt. Suivant le cas, il peut alors s'agir d'un résultat commercial, d'un gain ou d'une perte en capital ou d'un revenu tombant sous l'application de l'article 21.

21. Par ailleurs, la définition du terme « intérêts » dans la première phrase du paragraphe 3 a en principe un caractère exhaustif. Il a paru préférable de ne pas ajouter au texte une formule de renvoi subsidiaire aux législations internes; cette manière d'opérer se justifie par les considérations suivantes :

a) La définition couvre pratiquement toutes les espèces de revenus que les différentes législations internes considèrent comme des intérêts;

b) La formule employée offre une plus grande sécurité juridique et met les conventions à l'abri de changements apportés ultérieurement à une législation interne;

c) Dans le Modèle de convention, des renvois aux législations internes doivent être évités autant que possible.

Il reste toutefois entendu que, dans une convention bilatérale, deux États contractants peuvent élargir la formule retenue pour y insérer un élément de revenu imposé au titre d'intérêts en vertu de l'une des législations internes en présence, mais non couvert par la définition, et qu'ils peuvent, dans ces conditions, trouver préférable de faire référence à leur législation interne.

21.1 La définition du terme « intérêts » dans la première phrase du paragraphe 3 ne s'applique pas normalement aux paiements effectués au titre de certains types d'instruments financiers non traditionnels en l'absence d'une créance sous-jacente (par exemple, swaps de taux d'intérêt). Toutefois, la définition s'appliquera dans la mesure où une créance est présumée exister du fait de l'application d'une règle de primauté du fond sur la forme, d'un principe d'abus de droits ou de toute autre doctrine similaire.

19.1 De plus, dans un certain nombre de pays, le droit interne assimile certains arrangements financiers non traditionnels à une relation d'endettement bien qu'ils n'aient pas la forme juridique d'un prêt. La définition du terme « intérêts » donnée au paragraphe 3 s'applique aux paiements effectués dans le cadre de tels arrangements.

19.2 La définition s'applique par exemple aux instruments financiers islamiques lorsque, par sa nature économique, le contrat sous-jacent à ces instruments est un prêt (même si, juridiquement, ce n'en est pas un). Cela peut être le cas, par exemple, de la *mourabaha,* de l'*istisna'a,* de certaines formes de *moudaraba* et de *moushakara* (dépôt avec participation aux bénéfices et *mouchakara* dégressive) et de l'*ijara* (lorsqu'elle est assimilée à un bail financier), ainsi que des *soukouk* (titres) fondés sur ces instruments[38].

19.3 Les pays dont le droit interne ne régit pas expressément les instruments susmentionnés et dont les mécanismes d'imposition se fondent généralement sur la réalité économique peuvent toutefois appliquer la définition de l'intérêt aux versements effectués dans le cadre de ces instruments. À l'inverse, ces pays, ainsi que ceux dont la conception de l'imposition est purement juridique, voudront peut-être que la définition d'intérêt telle qu'elle figure dans

---

[38] Le Comité a décidé d'inclure davantage de détails concernant ces instruments dans la prochaine version du *Manuel des Nations Unies pour la négociation des traités fiscaux bilatéraux entre pays développés et pays en développement.*

la convention fasse expressément référence à ces instruments. On pourrait à cette fin insérer, après la première phrase, le libellé suivant :

> Ce terme désigne aussi le produit d'arrangements tels que les instruments financiers islamiques, lorsque, par sa nature économique, le contrat sous-jacent à ces instruments peut être assimilé à un prêt.

19.4 Il est clair que ce qui précède ne s'applique pas aux instruments financiers islamiques qui, par leur nature économique, ne peuvent être considérés comme des prêts.

19.5 Les commentaires de l'OCDE poursuivent :

> 22. La seconde phrase du paragraphe 3 exclut de la définition des intérêts les pénalisations pour paiement tardif, mais les États contractants sont libres d'omettre cette phrase et de traiter les pénalisations pour paiement tardif comme des intérêts dans leurs conventions bilatérales. Ces pénalisations qui résultent du contrat, d'un usage ou d'un jugement, consistent en des versements calculés *pro rata temporis* ou en somme fixe; dans certains cas, ces deux formes de paiement peuvent se cumuler. Même si ces versements sont établis en fonction du temps couru, ils constituent plutôt une forme particulière d'indemnisation du créancier pour le dédommager de l'exécution tardive imputable au débiteur, qu'un revenu de capital. Il est recommandé au surplus, pour des raisons de sécurité juridique et d'ordre pratique, de placer sous un même régime fiscal toutes les pénalisations de ce genre, quelles que soient les modalités de paiement. D'autre part, deux États contractants peuvent exclure de l'application de l'article 11 des espèces d'intérêts qu'ils entendent soumettre au régime des dividendes.
>
> 23. Enfin, la question se pose de savoir s'il convient d'assimiler aux intérêts les rentes viagères; on considère que non. D'une part, en effet, les rentes viagères qui sont attribuées en raison de services dépendants antérieurs sont visées à l'article 18 et soumises au régime des pensions. D'autre part, s'il est vrai que les arrérages de rentes souscrites à titre onéreux comportent, en même temps que l'intérêt du capital aliéné, l'amortissement de ce capital, ces arrérages constituent des « fruits civils » qui s'acquièrent de jour en jour, il serait difficile pour de nombreux pays d'établir une distinction entre la part de la rente qui représente un revenu de capital et celle qui correspond à un amortissement pour imposer seulement la première de ces parts dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Des dispositions spéciales de la législation fiscale rangent d'ailleurs souvent les rentes viagères dans la catégorie des traitements, salaires et pensions et les imposent en conséquence.

Paragraphe 4

20. Ce paragraphe, qui dispose que les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables à certains intérêts si le bénéficiaire a un établissement stable ou une base fixe dans le pays de la source, reprend le paragraphe 4 de l'article 11 du Modèle de l'OCDE sous réserve de deux modifications. Tout d'abord, le Modèle de convention des Nations Unies renvoie à une base fixe ainsi qu'à un établissement stable. Ensuite, la version de l'OCDE n'est applicable que si la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement à l'établissement stable ou à la base fixe. Du fait que le Modèle de convention des Nations Unies, à la différence de celui de l'OCDE, retient à l'article 7 une règle limitée de « force d'attraction », disant que les recettes peuvent être imposées comme bénéfices, le paragraphe 4 de l'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies est modifié en conséquence. Ainsi, dans ce dernier modèle, les paragraphes 1 et 2 de l'article 11 ne sont pas applicables si la créance se rattache effectivement à l'établissement stable ou à la base fixe, ou aux activités industrielles ou commerciales menées dans le pays de la source qui sont du même type, ou d'un type analogue, à celles qui sont menées par l'établissement stable.

Paragraphe 5

21. Ce paragraphe reprend le paragraphe 5 de l'article 11 du Modèle de l'OCDE, qui précise que les intérêts sont ceux qui proviennent du pays de résidence du débiteur, sauf que la version des Nations Unies renvoie à une base fixe ainsi qu'à un établissement stable. La première phrase du paragraphe 5 a été modifiée en 1999 dans le sens du Modèle de convention de l'OCDE. Toutefois, au cours du débat, l'ancien Groupe d'experts a convenu que les pays pourraient y substituer une clause précisant que la source des intérêts était l'État dans lequel le prêt générateur des intérêts était utilisé. Si, lors de négociations bilatérales, les parties ne s'accordaient pas sur la règle à appliquer, elles pourraient envisager d'adopter une règle selon laquelle, d'une manière générale, ce serait le lieu de résidence du débiteur qui serait considéré comme la source des intérêts; mais si le prêt est utilisé dans l'État appliquant la règle du « lieu d'utilisation », les intérêts sont considérés comme provenant de cet État. Les commentaires sur le paragraphe 5 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE disent ceci :

> 26. Ce paragraphe pose le principe que l'État de la source des intérêts est l'État dont le débiteur des intérêts est un résident. Cependant, il prévoit une dérogation à cette règle dans l'hypothèse où il s'agit d'emprunts productifs d'intérêts qui ont un lien économique évident avec l'établissement stable que le débiteur aurait dans l'autre État contractant. Si l'emprunt a été contracté pour les besoins de cet établissement et si ce

dernier assume la charge des intérêts, le paragraphe stipule que la source des intérêts se trouve située dans l'État contractant où l'établissement stable est situé, abstraction faite du lieu de résidence du propriétaire de l'établissement et lors même que ce propriétaire serait un résident d'un État tiers.

27. En l'absence d'un lien économique entre l'emprunt productif des intérêts et l'établissement stable, l'État de situation de celui-ci ne peut pas être considéré à ce titre comme étant celui d'où proviennent les intérêts; il n'est pas fondé à taxer ces intérêts, même dans les limites d'une « quotité imposable » correspondant à l'importance de l'établissement stable. Une telle pratique serait incompatible avec le paragraphe 5. Par ailleurs, la dérogation à la règle fixée dans la première phrase du paragraphe 5 ne se justifie que dans les cas où le lien économique entre l'emprunt et l'établissement stable est suffisamment caractérisé. Sous ce rapport, on doit distinguer plusieurs hypothèses :

a) La direction de l'établissement stable a contracté un emprunt qu'elle affecte aux besoins propres de celui-ci, qu'elle inscrit à son passif et dont elle paye directement les intérêts au créancier;

b) Le siège de l'entreprise a contracté un emprunt dont le produit est uniquement destiné aux besoins d'un établissement stable situé dans un autre pays. Le service des intérêts est assuré par le siège de l'entreprise, mais la charge définitive en incombe à l'établissement stable;

c) L'emprunt est contracté par le siège de l'entreprise et son produit est affecté à plusieurs établissements stables situés dans différents pays.

Dans les hypothèses *a* et *b,* les conditions posées par la seconde phrase du paragraphe 5 sont remplies et l'État où l'établissement stable est situé est à considérer comme l'État de la source des intérêts. En revanche, l'hypothèse *c* tombe en dehors des prévisions du paragraphe 5 dont le texte ne permet pas d'attribuer une pluralité de sources à un même emprunt. Une telle solution donnerait d'ailleurs lieu à de grandes complications administratives et mettrait les prêteurs hors d'état de calculer par avance les charges fiscales grevant les intérêts. Cependant, deux États contractants peuvent restreindre l'application de la disposition finale du paragraphe 5 à l'hypothèse *a* ou l'étendre à l'hypothèse *c*.

28. Le paragraphe 5 n'apporte pas de solution à l'hypothèse, qu'il laisse en dehors de ses prévisions, où le bénéficiaire et le débiteur sont bien des résidents des États contractants, mais où les sommes empruntées l'ont été pour les besoins d'un établissement stable du débiteur situé dans un État

tiers et qui supporte la charge des intérêts. En l'état actuel du paragraphe 5, seule la première phrase de ce paragraphe trouvera donc à s'appliquer en pareille hypothèse. Les intérêts seront censés provenir de l'État contractant dont le débiteur est un résident et non de l'État tiers sur le territoire duquel est situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt a été contracté et qui doit payer les intérêts. Ainsi, les intérêts seront imposés à la fois dans l'État contractant dont le débiteur est un résident et dans l'État contractant où réside le bénéficiaire. Mais si la double imposition pourra être supprimée entre ces deux États suivant les modalités prévues à l'article, elle ne sera pas éliminée entre eux et l'État tiers, si ce dernier État impose à la source les intérêts de l'emprunt, lorsque le paiement est à la charge de l'établissement stable situé sur son territoire.

29. Il a été décidé de ne pas traiter ce cas dans la convention. L'État contractant où résiderait le débiteur n'est donc pas tenu de renoncer à son imposition à la source au profit de l'État tiers où serait situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt aurait été contracté et qui supporterait la charge des intérêts. Si ce n'était pas le cas et si l'État tiers ne soumettait pas les intérêts à la charge de l'établissement stable à la retenue à la source, il serait possible d'essayer de se soustraire à l'imposition à la source dans l'État contractant par l'utilisation d'un établissement stable situé dans cet État tiers. Les États pour lesquels ce problème ne se pose pas et qui souhaitent régler le cas décrit au paragraphe ci-dessus peuvent le faire en acceptant d'utiliser, dans leur convention bilatérale, l'autre rédaction possible du paragraphe 5 suggérée au paragraphe 30 ci-dessous. Le risque de double imposition auquel on vient de faire allusion pourrait également être éliminé par l'effet d'une convention multilatérale. Par ailleurs, si dans le cas décrit au paragraphe 28, l'État de résidence du payeur et l'État tiers où est situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt a été contracté et qui supporte la charge des intérêts, revendiquaient l'un et l'autre le droit de taxer lesdits intérêts à la source, rien ne s'opposerait à ce que ces deux États ainsi, éventuellement d'ailleurs, que l'État de la résidence du bénéficiaire des intérêts, se concertent pour remédier à la double imposition qui résulterait de ces prétentions en ayant recours si nécessaire à la procédure amiable (telle qu'elle est envisagée au paragraphe 3 de l'article 25).

30. Comme l'indique le paragraphe 29, une telle double imposition pourrait être évitée soit au moyen d'une convention multilatérale, soit si l'État de résidence du bénéficiaire et l'État de résidence du payeur étaient d'accord pour donner au texte de la seconde phrase du paragraphe 5 la teneur suivante, de telle sorte que les paragraphes 1 et 2 de l'article ne

puissent s'appliquer aux intérêts, auxquels s'appliqueraient alors les dispositions des articles 7 ou 21 :

> Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non résident d'un État contractant, a dans un État autre que celui dont il est résident un établissement stable pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'État où l'établissement stable [ou la base fixe] est situé[e].

31. Si deux États contractants s'entendent, dans le cadre de négociations bilatérales, pour réserver à celui de la résidence du bénéficiaire des revenus l'imposition exclusive de ces revenus, il devient du même coup sans intérêt d'insérer dans la convention qui fixe leurs rapports la disposition du paragraphe 5 définissant l'État de la source de ces revenus. Mais il est bien évident aussi que le risque de double imposition ne serait pas complètement éliminé dans ce cas si le débiteur des intérêts possédait un établissement stable pour le compte duquel les sommes auraient été empruntées et qui assumerait la charge des intérêts dont elles seraient productives dans un État tiers qui appliquerait à ces intérêts son impôt à la source. On retomberait alors dans l'hypothèse envisagée [...] plus haut.

Paragraphe 6

22. Ce paragraphe reprend le paragraphe 6 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE, dont les commentaires disent :

> 32. Ce paragraphe a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des intérêts, dans l'hypothèse où le montant des intérêts payés excéderait, en raison de relations spéciales qui existeraient entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiendraient avec des tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Il prévoit qu'en une telle hypothèse les dispositions de l'article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des intérêts demeurera imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres dispositions de la convention.
>
> 33. Il résulte clairement du texte que, pour que la disposition s'applique, il faut que l'intérêt reconnu excessif procède de relations spéciales qui existent entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tierces personnes. On peut citer à titre d'exemple les cas où les intérêts sont versés à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le débiteur, qui est contrôlée

directement ou indirectement par lui ou qui dépend d'un groupe ayant avec lui des intérêts communs. Les exemples susmentionnés sont du reste similaires ou analogues aux hypothèses prévues par l'article 9.

34. D'autre part, la notion de relations spéciales couvre aussi des rapports de parenté et, en général, toute communauté d'intérêt distincte du rapport de droit qui donne lieu au paiement des intérêts.

35. En ce qui concerne le régime applicable à la partie excédentaire des intérêts, il y aura lieu d'apprécier la nature exacte de cette partie en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce, en vue de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de la ranger pour l'application des dispositions de la législation fiscale des États intéressés et de celles de la convention. Ce paragraphe permet seulement l'ajustement du taux d'intérêt et non une nouvelle classification du prêt lui donnant le caractère d'une participation au capital. Pour qu'un tel ajustement soit possible en vertu du paragraphe 6 de l'article 11, il serait nécessaire au moins de supprimer la phrase « compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés », qui introduit une restriction. Si l'on estime qu'il est nécessaire de clarifier cette intention, on pourrait ajouter après « excède » une expression de type « pour quelque raison que ce soit ». Ces deux versions s'appliqueraient aux situations dans lesquelles les intérêts versés sont, en partie ou en totalité, excédentaires parce que le montant du prêt ou les termes dont il est assorti (y compris le taux d'intérêt) diffèrent de ce qui aurait été convenu en l'absence d'une relation spéciale. Néanmoins, ce paragraphe pourrait concerner non seulement le bénéficiaire mais encore le payeur des intérêts excédentaires et la déduction de ces derniers, pour peu que la législation de l'État de la source le permette, pourrait être refusée, compte tenu des autres dispositions de la convention. Si deux États contractants éprouvaient des difficultés à déterminer les autres dispositions de la convention applicables, suivant les cas, à la partie excédentaire des intérêts, rien ne les empêcherait d'apporter à la dernière phrase du paragraphe 6 des précisions supplémentaires, à condition de ne pas en altérer le sens général.

36. Au cas où les principes et les règles découlant de leurs législations respectives obligeraient les deux États contractants à appliquer des articles différents de la convention pour l'imposition de la partie excédentaire, il serait nécessaire, pour résoudre la difficulté, de mettre en œuvre la procédure amiable prévue par la convention afin de résoudre le problème.

23. La dernière fois que cette question a été examinée, des membres de l'ancien Groupe d'experts ont fait observer qu'il y avait de nombreux artifices par lesquels d'aucuns s'ingéniaient à bénéficier des dispositions de l'article 11,

notamment en créant ou en cédant des créances donnant lieu au versement d'intérêts. Les États contractants peuvent bien entendu invoquer, pour faire échec à ce type d'arrangements, les règles concernant la primauté du fond sur la forme, le principe de l'abus des droits ou une autre doctrine analogue, mais ceux qui souhaitent y parer expressément pourront aussi, par voie de négociations bilatérales, inclure une clause du type de celle qui suit dans leurs conventions fiscales bilatérales :

> Les dispositions du présent article ne sont pas applicables à quiconque, en créant ou cédant des créances donnant lieu au versement d'intérêts, avait pour seul but, ou pour but principal, de bénéficier des dispositions du présent article.

Article 12

REDEVANCES

A. Considérations générales

1. L'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE avec les exceptions suivantes : tout d'abord, des modifications de fond ont été apportées aux paragraphes 1 et 3; ensuite, les paragraphes 2 et 5 n'apparaissent pas dans le Modèle de convention de l'OCDE, de sorte que les numéros des paragraphes du Modèle de convention des Nations Unies diffèrent de ceux du Modèle de convention de l'OCDE et, enfin, il y a eu un remaniement de forme dans le paragraphe 4.

2. Quand l'utilisateur d'un brevet ou d'un bien de nature analogue est résident d'un pays et verse des redevances au propriétaire qui est un résident d'un autre pays, le versement effectué par l'utilisateur est généralement assujetti à une retenue d'impôt dans son pays, c'est-à-dire dans le pays de la source. Ce pays impose le versement brut. Il ne tient donc aucun compte des dépenses du propriétaire. Ces dépenses n'étant pas prises en considération, il se peut que, dans certains cas, le bénéfice réalisé par le propriétaire après déduction de l'impôt ne représente qu'un faible pourcentage du montant brut des redevances. Il est donc possible qu'en fait le propriétaire doive, en déterminant le montant de la redevance, tenir compte de la retenue à la source, de sorte que l'utilisateur et le pays de la source paieront davantage, pour l'utilisation du brevet ou du bien de nature analogue, que si la retenue perçue par le pays de la source était plus faible et tenait compte des dépenses du propriétaire. Le fabricant ou l'inventeur auront peut-être consacré des sommes considérables à la mise au point des biens d'où proviennent les redevances, car la recherche et les essais exigent d'énormes mises de fonds sans toujours donner d'heureux résultats. Dans ces conditions, la détermination du juste taux à appliquer par

le pays de la source au montant brut des redevances pose un problème d'autant plus complexe que l'utilisateur peut verser un montant forfaitaire pour l'exploitation du brevet ou du bien analogue en plus du versement normal des redevances.

3. Les commentaires de l'OCDE sur l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE comportent les remarques préliminaires suivantes :

> 1. Les redevances pour la concession de licences d'exploitation de brevets et biens similaires et les rémunérations analogues constituent, en principe, pour le bénéficiaire, des revenus provenant d'une location. La location peut s'effectuer dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise (par exemple, la concession de l'usage d'un droit d'auteur littéraire par un éditeur ou la concession de l'usage d'un brevet par l'inventeur), ou sans relation avec une activité quelconque du bailleur (par exemple, la concession de l'usage d'un brevet d'invention par les héritiers de l'inventeur).
>
> 2. Certains pays ne permettent la déduction des redevances payées, pour le calcul des impôts du débiteur, que si le bénéficiaire réside aussi dans le même État ou est imposable dans cet État. Ils la refusent dans le cas contraire. La question de savoir si la déduction dont il s'agit doit également être accordée dans l'hypothèse où les redevances sont payées par un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État est traitée au paragraphe 5 de l'article 24.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 12

Paragraphes 1 et 2

4. Dans le paragraphe 1, les mots « ne [...] que » sont omis, à la différence des dispositions du paragraphe 1 de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE, qui stipulent que « les redevances provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État ». Le paragraphe 2 est une disposition ajoutée, qui découle logiquement des prémisses du paragraphe 1, l'idée étant que les redevances doivent être imposables dans le pays de la source aussi bien que dans le pays de la résidence. En disposant que le droit d'imposer les redevances est à partager entre l'État de la résidence et l'État de la source, le Modèle de convention des Nations Unies ne respecte pas le principe du droit d'imposition exclusif de l'État de la résidence énoncé dans le Modèle de convention de l'OCDE. À ce propos, il est à noter que plusieurs États membres de l'OCDE ont assorti de réserves l'approbation de l'imposition exclusive par l'État de la résidence que prévoit l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE.

5. Les commentaires concernant le Modèle de convention de l'OCDE contiennent, relativement à ce point, les passages ci-après :

4. La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 1 de l'article 12 pour clarifier l'application de l'article par rapport aux paiements à des intermédiaires afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de redevances uniquement parce que ces revenus ont été immédiatement perçus par un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

4.1 La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par l'État de la source à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est perçu par un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire immédiat du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire immédiat du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence. Il serait également contraire à l'objet et au but de la convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans le cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « conventions de double imposition et utilisation de sociétés relais[39] » conclut qu'une société relais ne peut pas normalement être considérée comme bénéficiaire effectif si, bien que bénéficiaire théorique, elle a en fait des pouvoirs très étroits qui en font, relativement au revenu en question, un simple fiduciaire ou administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

4.2 Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, la limitation de l'impôt dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermé-

[39] Repris du volume II de la version intégrale du Modèle de convention fiscale de l'OCDE à la page R(6)-1.

diaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et le payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de convention a été modifié en 1995 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres). Les États qui veulent expliciter ce point peuvent le faire lors des négociations bilatérales.

6. Au cours du débat au sein du Groupe d'experts, des membres de pays en développement ont exprimé l'avis qu'il convient, pour faciliter la conclusion de conventions fiscales entre ces pays et les pays développés, de donner la priorité pour l'imposition des redevances au pays d'où proviennent les revenus, c'est-à-dire au pays de la source. Les brevets et procédés de fabrication ne sont généralement concédés aux pays en développement qu'après avoir été pleinement exploités ailleurs et, de l'avis de ces experts, s'il est exagéré d'avancer qu'ils ne sont mis à la disposition de ces pays qu'une fois périmés, il ne serait pas excessif de dire qu'ils sont transférés tardivement, à un moment où les frais relatifs à leur mise au point ont déjà été en grande partie résorbés.

7. Des experts de pays développés ont répondu qu'il serait contraire à la réalité de supposer que les entreprises choisissent les plus vieux brevets pour les concéder aux pays en développement. Normalement, l'entreprise accorde ses brevets à des filiales étrangères et choisit en conséquence ses inventions les plus modernes dans l'espoir d'élargir les marchés existants ou d'en conquérir de nouveaux. Les brevets ne sont pas des marchandises, mais des instruments destinés à promouvoir la production industrielle. Plusieurs experts de pays développés ont soutenu, par principe, que le pays de la résidence du titulaire d'un brevet ou d'un bien analogue devrait avoir le droit exclusif ou prioritaire d'imposer les redevances correspondantes.

8. Aucun consensus ne s'étant dégagé dans l'ancien Groupe d'experts au sujet d'un taux précis de retenue d'impôt à appliquer aux redevances sur une base brute, il a été décidé que ce taux serait fixé par voie de négociations bilatérales. Les considérations suivantes pourraient être retenues dans les négociations en question :

— Tout d'abord, le pays de la source reconnaîtrait qu'il faudrait prendre en considération, d'une part, les frais courants imputables à la redevance et, d'autre part, les frais de mise au point du bien dont l'usage était générateur de la redevance, étant entendu que ces derniers frais pourraient aussi être imputables aux bénéfices tirés d'autres redevances ou d'activités passées ou futures liées à ces frais, et aussi que d'autres frais non directement occasionnés par la mise au point du bien pourraient néanmoins y avoir notablement contribué;

— Ensuite, si on est convenu d'un coefficient pour frais lors de la fixation d'un taux brut dans le pays de la source, il semblerait qu'en conséquence le pays du bénéficiaire qui pratiquerait une méthode de crédit d'impôt devrait aussi calculer ce crédit sur la base du coefficient chaque fois que ce serait possible. Cette question devrait donc être examinée à propos des articles 23 A ou 23 B.

9. D'autres considérations pourraient influencer la détermination de la retenue à la source sur les redevances brutes. Ces considérations sont notamment les suivantes : le fait que les pays en développement ont besoin de recettes et souhaitent conserver leurs devises; le fait que les redevances sont versées dans leur quasi-totalité par des pays en développement à des pays développés; l'ampleur de l'assistance que les pays développés devraient, pour diverses raisons, accorder aux pays en développement et l'importance particulière qu'aurait une telle assistance dans le domaine des redevances; le fait qu'il est souhaitable d'éviter que, dans les accords de licence, la charge fiscale soit reportée sur le concessionnaire; la possibilité que l'imposition à la source donne à un pays en développement de prendre, par voie d'allégements ou d'exonérations, des décisions de nature à encourager les accords de licence qu'il juge souhaitables pour son développement; la diminution du risque de fraude fiscale s'il y a imposition à la source; le fait que le pays du concédant a fourni les équipements et le travail nécessaires à l'obtention du brevet et a donc assumé les risques liés à ce brevet; le fait qu'il est souhaitable d'obtenir et d'encourager le transfert des techniques vers les pays en développement; le fait qu'il est souhaitable d'élargir le champ d'activité du concédant pour la mise en pratique du résultat de ses recherches; les avantages que les pays développés retireraient du développement international en général; l'importance relative du sacrifice de recettes fiscales; le rapport entre la décision concernant les redevances et d'autres décisions dans le cadre des négociations.

10. Les revenus tirés de la location de films ne devraient pas être traités comme des bénéfices d'origine industrielle ou commerciale, mais plutôt comme de l'ordre des redevances. L'impôt serait alors fixé sur une base brute, mais il serait tenu compte des dépenses dans l'établissement du taux de retenue à la source. En ce qui concerne les dépenses, il y a des facteurs qui pourraient être considérés comme singulièrement accordés aux locations de films. D'une manière générale, les dépenses des producteurs de films pourraient être bien plus élevées et les bénéfices moindres que dans le cas des redevances d'origine industrielle. Par ailleurs, parce qu'une part considérable des dépenses de films représente le paiement de salaires élevés aux acteurs et aux autres participants qui peuvent être imposés uniquement par le pays de la résidence et non par le pays de la source, ces pays pourraient ne pas justifier une forte réduction de l'impôt retenu à la source. On pourrait toutefois dire que les montants consi-

dérés sont néanmoins des coûts réels pour le producteur qu'il faut prendre en considération, tous les pays impliqués devant dans le même temps conjuguer leurs efforts pour faire que ces revenus n'échappent pas à l'impôt. Par ailleurs, si la radiation des dépenses dans le pays de la résidence ne signifie pas que les dépenses ne devraient pas être prises en compte à la source, il pourra arriver que les vieux films présentent une situation différente à cet égard.

11. En ce qui concerne les droits d'auteur, quelques membres du Groupe ont estimé qu'ils correspondent à des efforts culturels et devraient donc être exonérés d'impôt par le pays de la source. Selon d'autres au contraire, l'impôt serait recouvré par le pays de la résidence et la réduction à la source ne profiterait pas à l'auteur. D'autres membres étaient partisans d'exonérer les droits d'auteur à la source, pas forcément pour des raisons culturelles, mais parce que le pays de la résidence était mieux placé pour juger des dépenses et de la situation personnelle de celui qui avait créé les droits, y compris le temps qu'il avait passé à composer ses livres ou toute autre œuvre protégée. Une diminution de l'impôt perçu par le pays de la source pouvait se justifier dans certains cas par le fait que cet impôt était trop élevé pour être résorbé par le crédit d'impôt du pays de la résidence. Toutefois, les pays de la source ne seraient peut-être pas disposés à accepter cette manière de voir. De plus, la personne qui traite avec le pays de la source est parfois l'éditeur et non pas l'auteur, et les arguments qui militent en faveur de l'exonération du revenu de l'auteur à cause de sa situation personnelle ne s'appliquent évidemment pas à l'éditeur.

Paragraphe 3

12. Ce paragraphe reprend le paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE, mais sans la modification de 1992 qui exclut de cet article la location du matériel. De plus, le paragraphe 3 de l'article 12 comprend les rémunérations payées pour les bandes magnétiques et des redevances qui ne sont pas incluses dans la disposition correspondante du Modèle de l'OCDE. Les parties ci-après des commentaires de l'OCDE sont applicables (les parties entre crochets sont des extraits des commentaires qui montrent les différences entre le Modèle de convention des Nations Unies et le Modèle de convention de l'OCDE) :

> 8. Le paragraphe 2 contient une définition du terme « redevances ». Celles-ci proviennent en général des biens ou droits relevant des différentes formes de propriété littéraire et artistique, des éléments de propriété intellectuelle spécifiés dans le texte ainsi que des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. La définition s'applique aux rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit qui y est mentionné, que ce droit ait fait ou non l'objet ou soit susceptible ou non de faire

l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique. La définition comprend aussi bien les paiements faits en exécution d'un contrat de licence que les indemnités qu'une personne serait obligée de verser pour contrefaçon ou violation du droit.

8.4. À titre indicatif, certaines explications sont données ci-après afin de délimiter le champ d'application de l'article 12 par rapport à celui d'autres articles de la convention, en ce qui concerne en particulier [la location d'équipement et] la communication de renseignements.

10. Les droits de location pour la concession de films cinématographiques sont également traités comme des redevances, que ces films soient projetés dans des salles de spectacles ou à la télévision. Toutefois, il peut être convenu par voie de négociations bilatérales que les droits de location pour la concession de films cinématographiques seront traités comme des bénéfices d'entreprise et soumis, par conséquent, aux dispositions des articles 7 et 9.

11. En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 fait référence à la notion de savoir-faire (*know-how*). Certains groupements et auteurs spécialisés ont formulé diverses définitions du savoir-faire. L'expression « rémunérations [...] pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique » est utilisée dans le contexte du transfert de certaines informations n'ayant pas fait l'objet d'un brevet et qui ne relèvent généralement pas d'autres catégories de droits de propriété intellectuelle. Elle renvoie en principe à des informations non révélées au public de nature industrielle, commerciale ou scientifique ayant trait à une expérience acquise qui trouvent une application pratique dans l'exploitation d'une entreprise et dont la divulgation peut générer un avantage économique. Parce que la définition fait référence à des informations ayant trait à une expérience acquise, l'article ne s'applique pas à la rémunération d'informations nouvelles obtenues du fait de la fourniture de services rendus à la demande de la personne l'ayant versée.

Certains membres du Comité d'experts estiment qu'il n'y a pas lieu de limiter la portée de l'information de nature industrielle, commerciale ou scientifique à celle qui procède d'une expérience antérieure. L'OCDE commente alors comme suit :

11.1 Dans le contrat de savoir-faire, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie, qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est

admis que le concédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat.

11.2 Ce type de contrat diffère donc de ceux qui comportent des prestations de services où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un travail pour l'autre. Les paiements effectués au titre de ces derniers contrats tombent généralement sous le coup de l'article 7 ou, dans le cas du Modèle de convention des Nations Unies, de l'article 14.

11.3 La nécessité de distinguer ces deux types de paiements, à savoir les paiements pour la fourniture de savoir-faire et les paiements pour la fourniture de services, pose parfois des difficultés pratiques. Les critères suivants sont utiles pour établir cette distinction :

— Les contrats pour la fourniture de savoir-faire concernent des informations du type mentionné au paragraphe 11 qui existent déjà, ou concernent la fourniture de ces informations après leur développement ou leur création, et incluent des dispositions relatives à la confidentialité de ces informations.

— Dans le cas des contrats pour la fourniture de services, le fournisseur s'engage à assurer des services pouvant exiger de lui l'utilisation d'un savoir, de compétence et d'une expertise spécifiques mais non le transfert à l'autre partie de ce savoir, de cette compétence et de cette expertise spécifiques.

— Dans la plupart des cas impliquant la fourniture de savoir-faire, aux termes du contrat le fournisseur n'a en général guère d'autre travail à accomplir que de fournir des informations existantes ou de reproduire des documents existants. En revanche, un contrat de services suppose, dans la majorité des cas, que le fournisseur engage des dépenses beaucoup plus élevées pour s'acquitter de ses obligations contractuelles. À titre d'exemple, suivant la nature des services à rendre, le fournisseur peut encourir des dépenses pour les salaires des employés affectés à la recherche, à la conception, aux essais, aux dessins et à d'autres activités connexes, ou pour la rémunération de sous-traitants chargés d'assurer des services similaires.

11.4 Les exemples suivants décrivent des paiements qui ne doivent donc pas être attribués à la fourniture de savoir-faire, mais à la fourniture de services :

— Les paiements reçus pour services après-vente;

— Les paiements pour services fournis par un vendeur à un acquéreur dans le cadre d'une garantie;

— Les paiements pour assistance technique pure;

— Les paiements obtenus pour une liste de clients potentiels lorsque ladite liste est établie spécialement à l'intention de la personne ayant versé les rémunérations à partir d'informations aisément accessibles (les rémunérations versées pour une liste confidentielle de clients auxquels le bénéficiaire a fourni un produit ou un service particulier sont en revanche assimilées à la rémunération d'un savoir-faire dans la mesure où elles ont trait à une expérience commerciale acquise par le bénéficiaire dans le cadre de ses relations avec les dits clients), paiement pour savoir-faire du fait que cela aurait trait à l'expérience commerciale du bénéficiaire dans ses rapports avec ces clients);

— Les paiements pour consultation d'un ingénieur, d'un avocat ou d'un expert-comptable;

— Les paiements pour des conseils fournis par voie électronique, pour des échanges électroniques avec des techniciens ou pour l'accès, via des réseaux informatiques, à une base de données de dépannage comme une base de données qui donne aux utilisateurs de logiciels des renseignements non confidentiels en réponse à des questions fréquemment posées ou à des problèmes communs qui se posent fréquemment.

11.5 Dans le cas particulier d'un contrat prévoyant la communication, par le fournisseur, d'informations concernant le programme informatique, en règle générale, on considérera que le paiement est effectué en rémunération de la fourniture de ces informations de sorte qu'elle constitue une fourniture de savoir-faire lorsqu'elle est effectuée pour acquérir des informations constituant des idées et des principes à la base du programme, comme une démarche logique, des algorithmes ou des langages ou techniques de programmation, dès lors que ces informations sont fournies à la condition que le client ne les diffuse pas sans autorisation et qu'elles sont soumises à toute mesure de protection du secret commercial éventuellement disponible.

11.6 Dans la pratique des affaires, on trouve des contrats qui portent à la fois sur un savoir-faire et sur des prestations d'assistance technique. Un exemple, parmi d'autres, de contrat de cette espèce est le contrat de franchise, dans lequel le franchiseur communique au franchisé ses connaissances et expériences et lui fournit en plus une assistance technique variée, doublée dans certains cas d'aides financières et de livraisons de marchandises. Dans l'hypothèse d'un contrat mixte, il convient en principe de décomposer, à l'aide des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminées au

régime fiscal qui lui est propre. Lorsque, toutefois, l’une des prestations convenues constitue de loin l’objet principal du contrat et que les autres prestations qui y sont prévues n’ont qu’un caractère accessoire et plutôt négligeable, il paraît possible d’assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale.

12. La question de savoir si des paiements pour logiciels doivent être classés comme des redevances soulève des difficultés mais constitue un sujet très important compte tenu du développement rapide de la technologie informatique au cours des dernières années et de l’ampleur des transferts technologiques internationaux dans ce domaine. En 1992, les commentaires ont été amendés pour y présenter les principes selon lesquels une telle classification devrait être effectuée. Les paragraphes 12 à 17 ont été à nouveau modifiés en 2000 pour affiner l’analyse selon laquelle la distinction est faite entre les bénéfices d’entreprise et les redevances dans le cadre des transactions portant sur les logiciels. Dans la plupart des cas, l’analyse révisée n’aboutit pas à un résultat différent.

12.1 Un logiciel est un programme ou une série de programmes contenant des instructions destinées à un ordinateur pour les fins soit du fonctionnement opérationnel de l’ordinateur lui-même (système d’exploitation), soit de l’accomplissement d’autres tâches (logiciel d’application). Il peut être transféré sous diverses formes, par exemple par écrit ou électroniquement, par bande ou disque magnétique, ou encore par disque laser ou CD-Rom. Il peut être standardisé pour une large gamme d’applications ou personnalisé pour des utilisateurs individuels. Il peut être transféré comme partie intégrante du matériel informatique ou sous une forme indépendante pouvant être utilisée par du matériel très divers.

12.2 Le caractère des paiements reçus dans le cadre de transactions faisant intervenir le transfert de logiciels dépend de la nature des droits que le bénéficiaire acquiert dans le cadre de l’accord particulier concernant l’utilisation et l’exploitation du programme. Les droits portant sur un programme informatique constituent une forme de propriété intellectuelle. Une étude des pratiques suivies par les pays membres de l’OCDE a révélé que tous ces pays sauf un protègent ces droits explicitement ou implicitement par le biais de leur législation en matière de droits d’auteur. Bien que le terme « logiciel » soit communément utilisé pour désigner à la fois le programme, sur lequel les droits de propriété intellectuelle (droits d’auteur) subsistent, et le support sur lequel ce programme est incorporé, les législations de la plupart des pays membres de l’OCDE en matière de droits d’auteur reconnaissent la distinction entre les droits d’auteur sur le programme et le logiciel qui comporte une copie du programme faisant l’objet de ces droits d’auteur. Le transfert de droits concernant

les logiciels se fait sous diverses formes allant d'une disposition de tous les droits d'auteur sur un programme à la vente d'un produit dont l'utilisation est sujette à un certain nombre de restrictions. La contrepartie du transfert peut aussi prendre différentes formes. Ces facteurs peuvent rendre difficile la distinction entre les versements concernant les logiciels qui constituent véritablement des redevances et d'autres types de versements. La difficulté de faire cette distinction est aggravée par la facilité de reproduction des logiciels et par le fait que l'acquisition d'un logiciel implique souvent pour l'acquéreur la nécessité d'en faire une copie afin de rendre son exploitation possible.

13. Les droits du cessionnaire consisteront, dans la plupart des cas, en droits partiels ou en droits complets concernant les droits d'auteur sur lesquels ils reposent (voir les paragraphes 13.1 et 15 ci-dessous), ou ils peuvent être (ou équivaloir à) des droits partiels ou complets sur une copie du programme (la « copie du programme »), que cette copie soit ou non matérialisée sur un support ou qu'elle soit fournie sous forme électronique (voir les paragraphes 14 à 14.2 ci-dessous). Dans des cas rares, la transaction peut représenter un transfert de savoir-faire ou de formule secrète (par. 14.3).

13.1 Les paiements effectués pour l'acquisition d'une partie des droits d'auteur (sans que l'auteur du transfert aliène intégralement ses droits d'auteur) constituent une redevance lorsque le paiement est effectué en échange du droit d'utiliser le programme d'une manière qui serait, en l'absence de cette licence, une violation de la législation relative aux droits d'auteur. On peut citer comme exemples de tels accords des autorisations de reproduire et de distribuer dans le public des logiciels contenant le programme qui fait l'objet des droits d'auteur ou de modifier et de diffuser le programme dans le public. Dans ces circonstances, les paiements sont effectués en échange du droit d'utiliser les droits d'auteur sur le programme (c'est-à-dire exploiter les droits qui autrement appartiendraient au seul titulaire des droits d'auteur). Cependant, lorsqu'un versement concernant un logiciel peut véritablement être considéré comme une redevance, l'application des dispositions de l'article concernant les droits d'auteur peut présenter des difficultés étant bien entendu que l'application du paragraphe 2 exige que le logiciel soit qualifié d'œuvre littéraire, artistique ou scientifique. Aucune de ces catégories ne semble pleinement satisfaisante. La législation de nombreux pays en matière de droits d'auteur traite de ce problème en assimilant expressément les logiciels à une œuvre littéraire ou scientifique. Pour d'autres pays, l'assimilation à une œuvre scientifique paraît la plus réaliste. L'impossibilité, pour un pays, de rattacher les logiciels à l'une ou l'autre de ces catégories pourrait

justifier l'adoption, dans le cadre de négociations bilatérales, d'une version modifiée du paragraphe 2 qui supprimerait toute indication quant à la nature des droits d'auteur concernés ou, alternativement, qui ferait expressément mention des logiciels.

14. Dans d'autres types de transactions, les droits d'auteur acquis se limitent à ceux qui sont nécessaires pour permettre à l'utilisateur d'utiliser le programme, par exemple lorsque le bénéficiaire du transfert se voit accorder des droits limités de reproduction du programme. Ce serait le cas général pour les transactions en vue de l'acquisition d'une copie de programme. Les droits transférés dans ces cas sont inhérents à la nature même des programmes informatiques. Ils permettent à l'utilisateur de copier le programme, par exemple sur son disque dur ou à des fins d'archivage. Dans ce contexte, il est important de noter que la protection accordée en matière de programmes informatiques par la législation sur les droits d'auteur peut différer d'un pays à l'autre. Dans certains pays, le fait de copier le programme sur le disque dur ou la mémoire vive d'un ordinateur constituerait, en l'absence d'autorisation, une violation de la législation sur les droits d'auteur. Cependant, les législations de nombreux pays en matière de droits d'auteur accordent automatiquement ce droit au propriétaire du logiciel contenant un programme informatique. Indépendamment de la question de savoir si ce droit est accordé en vertu de la loi ou d'un accord de licence avec le titulaire du droit d'auteur, la copie du programme sur le disque dur ou dans la mémoire vive de l'ordinateur ou encore à des fins d'archivage constitue une opération essentielle dans l'utilisation du programme. Par conséquent, les droits concernant ces actes de copie, lorsqu'ils ne font que permettre l'exploitation effective du programme par l'utilisateur, ne doivent pas être pris en compte dans l'analyse du caractère de la transaction à des fins d'imposition. Les paiements concernant ces types de transactions sont traités comme des revenus commerciaux conformément à l'article 7.

14.1 Il n'y a pas lieu de tenir compte de la méthode utilisée pour transférer le programme informatique. Par exemple, peu importe que le bénéficiaire du transfert acquière un disque informatique contenant une copie du programme ou reçoive directement une copie sur le disque dur de son ordinateur au moyen d'un modem. Il est également sans importance que l'utilisation du logiciel par le bénéficiaire du transfert soit sujette à des restrictions.

14.2 La facilité de reproduction des programmes informatiques a permis l'établissement d'accords de distribution dans lesquels le bénéficiaire du transfert obtient le droit de faire de multiples copies du programme uniquement à des fins d'exploitation dans le cadre de ses propres affaires.

Ces accords sont communément qualifiés de « licences de site », de « licences d'entreprise » ou de « licences de réseau ». Bien qu'ils permettent l'établissement de copies multiples du programme, ces droits sont généralement limités à ce qui est nécessaire pour permettre de faire fonctionner le programme sur les ordinateurs ou le réseau du bénéficiaire de la licence, qui n'autorise pas la reproduction à d'autres fins. Les paiements effectués dans le cadre de ces accords seront traités dans la plupart des cas comme des bénéfices d'entreprise conformément à l'article 7.

14.3 Il existe un autre cas plus rare de transaction comportant le transfert de logiciels informatiques, dans lequel une entreprise de logiciel ou un créateur de programme informatique accepte de fournir des informations concernant les concepts et les principes sur lesquels repose le programme, comme la logique, les algorithmes ou les langages ou techniques de programmation. Dans ces cas, les paiements peuvent être qualifiés de redevances dans la mesure où ils constituent la contrepartie de l'usage, ou de la concession de l'usage, de formules secrètes ou d'informations concernant une expérience industrielle, commerciale ou scientifique qui ne peut donner lieu à des droits d'auteur distincts. Cela contraste avec le cas le plus fréquent où la copie d'un programme est acquise en vue de son exploitation par l'utilisateur final.

14.4 Les accords conclus entre un détenteur de droits d'auteur sur un logiciel et un intermédiaire chargé de la distribution prévoient souvent que ce dernier a le droit de distribuer des copies du programme sans avoir le droit de le reproduire. Dans le cadre d'une transaction de cette nature, les droits acquis par rapport aux droits d'auteur sont uniquement les droits nécessaires à l'intermédiaire commercial pour distribuer des copies du logiciel. En pareil cas, la rémunération versée par le distributeur vise uniquement l'acquisition de copies du logiciel et non l'usage d'un droit quelconque d'exploiter les droits d'auteur sur le logiciel. C'est pourquoi, dans le cadre d'une transaction par laquelle un distributeur effectue des versements pour pouvoir acquérir et distribuer des copies d'un logiciel (mais sans acquérir le droit de reproduire ledit logiciel), les droits attachés aux actions entreprises à des fins de distribution du logiciel ne doivent pas être pris en compte lors de l'analyse de la nature de la transaction à des fins fiscales. Les versements effectués dans le cadre de ce type de transaction doivent être traités comme des bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7 et cela indépendamment du fait que les copies distribuées soient fournies sur un support matériel ou par voie électronique (dans la mesure où le distributeur n'a pas le droit de reproduire le logiciel) ou du fait que le logiciel fasse l'objet d'adaptations mineures pour en faciliter l'installation.

15. Lorsque le versement est la contrepartie du transfert de la pleine propriété des droits d'auteur, ce versement ne peut constituer une redevance et les dispositions de l'article ne sauraient s'appliquer en l'espèce. Il peut cependant se présenter des difficultés lorsqu'il y a un transfert de droits qui comprend :

— Un droit exclusif d'utilisation du droit d'auteur pendant une certaine durée ou sur un territoire limité;

— Le versement d'une contrepartie additionnelle liée à l'utilisation du logiciel;

— Une contrepartie prenant la forme d'un versement forfaitaire d'une certaine importance.

16. Chaque cas doit certes être traité en fonction de ses particularités, mais en général, si le paiement est un paiement de contrepartie pour le transfert de droits qui constituent un bien distinct et spécifique (ce qui sera plus probablement le cas s'il s'agit de droits limités par la géographie que par le temps), il est probable que ledit paiement représentera le revenu d'une activité industrielle ou commerciale au sens de l'article 7 (ou 14 dans le cas du Modèle de convention des Nations Unies) ou un gain en capital au sens de l'article 13 plutôt qu'une redevance au sens de l'article 12. Cela découle du fait que, lorsque la propriété des droits a été aliénée en tout ou en partie, la contrepartie ne peut pas viser l'utilisation de ces droits. La nature fondamentale de la transaction, qui est celle d'une aliénation, ne peut pas être modifiée par la forme de la contrepartie, par le paiement échelonné de celle-ci ou, selon la majorité des pays, par le fait que les versements sont liés à des imprévus.

17. Les versements effectués au titre de logiciels peuvent être effectués dans le cadre de contrats mixtes. Ces contrats comprennent par exemple les ventes de matériel avec des logiciels incorporés et les concessions de droits d'usage d'un logiciel assorties de prestations de services. Les méthodes exposées au paragraphe 11 ci-dessus aux fins de régler des problèmes similaires pouvant se poser en ce qui concerne les redevances relatives à des brevets et à du savoir-faire sont également applicables au cas des logiciels. Lorsque cela s'avère nécessaire, il faut donc décomposer le montant total du paiement qui doit être effectué en vertu du contrat sur la base des renseignements contenus dans le contrat ou selon une répartition raisonnable et appliquer le régime fiscal propre à chacune des composantes ainsi déterminées.

17.1 Les principes énoncés ci-dessus en ce qui concerne les paiements au titre de logiciels sont également applicables aux transactions concernant d'autres types de produits numériques tels que des images, des

sons ou du texte. Le développement du commerce électronique a multiplié le nombre de ces transactions. Pour déterminer si les versements correspondants constituent ou non des redevances, la principale question à résoudre est celle de la raison essentielle pour laquelle le paiement est effectué.

17.2 Dans certains pays, la législation applicable stipule que les transactions permettant au client de télécharger par voie électronique des produits numériques peuvent faire intervenir un usage du droit d'auteur par le client, par exemple parce que le contrat l'autorise à réaliser une ou plusieurs copies du contenu numérique. Si le paiement constitue essentiellement la rémunération d'autre chose que l'usage ou la concession de l'usage de droits relevant du droit d'auteur (notamment l'acquisition d'autres types de droits, données ou services contractuels) et que l'usage du droit d'auteur se limite aux droits de téléchargement, stockage et exploitation sur l'ordinateur, le réseau ou tout autre dispositif de stockage, d'exécution ou d'affichage du client, cet usage ne doit pas affecter la détermination du type de paiement aux fins de l'application de la définition des « redevances ».

17.3 Tel est le cas des transactions qui permettent au client (lequel peut être une entreprise) de télécharger par voie électronique des produits numériques (tels que logiciels, images, sons ou textes) pour l'utilisation ou la satisfaction du client. Dans ces transactions, le paiement est effectué essentiellement pour acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique et ne correspond donc pas à des redevances, mais relève de l'article 7 ou de l'article 13, selon le cas. Dans la mesure où le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que l'action de copier le produit sur disque dur ou tout autre support d'archivage du client s'accompagne d'un exercice du droit d'auteur par le client, cette reproduction est simplement le moyen par lequel le signal numérique est saisi et stocké. Cette utilisation du droit d'auteur ne présente pas d'importance pour la classification car il ne correspond pas à ce qui est essentiellement rémunéré par le paiement (c'est-à-dire l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique), qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances. Il n'y a pas lieu non plus d'assimiler les paiements pour ces transactions à des « redevances » si le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que la création d'une copie est considérée comme l'exercice d'un droit d'auteur par le fournisseur et non par le client.

17.4 En revanche, lorsque le paiement constitue essentiellement la rémunération de l'octroi du droit d'utiliser un droit d'auteur dans un produit numérique qui est téléchargé par voie électronique à cet effet, les

> transactions correspondantes donnent lieu à des redevances. Tel est le cas, par exemple, d'un éditeur qui paie pour acquérir le droit de reproduire une image soumise à droit d'auteur qu'il télécharge par voie électronique pour la faire figurer sur la couverture d'un livre qu'il est en train de produire. Dans cette transaction, le paiement constitue essentiellement la rémunération de l'acquisition des droits d'exercice du droit d'auteur incorporé au produit numérique, à savoir le droit de reproduire et de diffuser l'image, et non simplement l'acquisition du contenu numérique.

Certains membres du Comité d'experts sont d'avis que les paiements visés dans les paragraphes 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.2 et 17.3 des commentaires de l'OCDE repris ci-dessus peuvent constituer des redevances. Les commentaires de l'OCDE poursuivent :

> 18. Les indications données ci-dessus au sujet des contrats mixtes peuvent aussi s'appliquer dans le cas de certaines représentations artistiques, en particulier d'un concert dirigé par un chef d'orchestre ou d'un récital donné par un musicien. La rémunération correspondant à la prestation musicale, augmentée, le cas échéant, de celle offerte pour la radiodiffusion instantanée, semble devoir être traitée selon l'article 17. Lorsqu'en vertu du même contrat ou d'un contrat distinct la prestation musicale est enregistrée et que l'artiste a stipulé à son profit des redevances sur la vente ou sur l'audition publique des disques, la partie de la rémunération reçue qui consiste en de telles redevances relève de l'article 12. Lorsque, toutefois, le droit d'auteur sur un enregistrement sonore, à cause soit de la législation sur le droit d'auteur, soit des termes du contrat, appartient à une personne avec laquelle l'artiste est convenu par contrat de fournir ses services (comme une prestation musicale pendant l'enregistrement) ou à une tierce partie, les paiements effectués au titre de ce contrat tombent sous le coup des articles 7 [ou de l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies] (par exemple si la prestation a lieu en dehors de l'État de la source du paiement) ou 17 plutôt que de cet article, même si les paiements dépendent de la vente des enregistrements.
>
> 19. Il est rappelé, d'autre part, que les redevances variables ou fixes pour l'exploitation de gisements, sources ou autres ressources naturelles sont régies par l'article 6 et ne relèvent donc pas de l'application du présent article.

13. Le paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE (correspondant au paragraphe 3 de l'article 12 du Modèle des Nations Unies) a été modifié dans le Rapport sur la révision du Modèle de convention adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Toutefois, plusieurs pays membres de l'OCDE ont émis des réserves sur ce point.

14. Quand l'ancien Groupe d'experts s'est penché sur cette question, il a examiné le problème rencontré pour distinguer les redevances d'autres types de revenus qui doivent relever d'autres articles de la convention. Un expert d'un pays développé a affirmé que le problème tenait au fait que la définition de « redevances » établissait une distinction imparfaite entre les revenus qui constituaient des redevances *stricto sensu* et la rémunération du travail intellectuel et de services techniques comme les études de toute nature (ingénierie, recherche géologique, etc.). Cet expert a également mentionné le problème de la distinction entre les redevances qui s'apparentent à des revenus du capital et les rémunérations de services. Étant donné l'ampleur de la définition des « informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique », certains pays ont tendance à assimiler la fourniture de travail intellectuel et de services techniques à la fourniture d'informations ayant trait à cette expérience et par conséquent à considérer leur rémunération comme imposable au même titre que des redevances.

15. Afin de parer à ces difficultés, cet expert a proposé de restreindre la définition de redevances en excluant de cette définition les rémunérations payées pour des « informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ». Cet expert a également suggéré d'annexer à la convention un protocole précisant que ces rémunérations devraient être considérées comme des bénéfices d'une entreprise, auxquels s'appliquerait l'article 7 relatif aux bénéfices des entreprises, et que les rémunérations reçues pour des études ou des enquêtes de caractère scientifique ou technique, telles que des études géologiques, ou pour des services de consultant ou de surveillance, devraient être considérées comme des bénéfices d'une entreprise, auxquels s'appliqueraient aussi les dispositions de l'article 7. L'effet de ces différentes dispositions serait d'assurer que le pays de la source ne pourrait pas imposer ces rémunérations à moins que l'entreprise n'ait dans ce pays un établissement stable, selon la définition de la convention, et que les impôts devraient être payables seulement sur l'élément constituant le revenu net des rémunérations imputables à cet établissement stable.

16. Quelques experts de pays en développement ont fait observer que le membre de phrase « informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique » pourrait être interprété comme visant des connaissances spécialisées dotées d'une valeur intrinsèque de propriété sur des procédés industriels ou commerciaux ou sur des méthodes de gestion, transmises sous la forme d'instructions, d'avis, d'enseignements ou de formules, de plans ou de modèles et permettant d'utiliser ou d'appliquer l'expérience acquise sur un sujet particulier. Ils ont également indiqué que la définition du terme « redevances » pourrait être étendue, par voie de négociations bilatérales, aux gains découlant de l'aliénation de tous droits ou biens

découlant de la productivité, de l'utilisation ou de la cession de tels droits ou biens. L'ancien Groupe d'experts est convenu que les droits littéraires pouvaient s'étendre aux droits de reproduction des informations internationales.

Paragraphe 4

17. Ce paragraphe reprend, avec des modifications, le paragraphe 3 de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE, qui stipule que les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas si le bénéficiaire effectif des redevances possède dans le pays de la source un établissement stable[40] ou une base fixe et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement[41]. L'ancien Groupe d'experts a décidé de modifier le paragraphe 3 du Modèle de convention de l'OCDE en y introduisant le principe de la force d'attraction limitée. Outre les redevances auxquelles le paragraphe 1 ne s'applique pas aux termes du paragraphe 3 de l'article de l'OCDE, le paragraphe 4 du Modèle de convention des Nations Unies exclut les dividendes perçus au titre des activités industrielles ou commerciales dont il est fait état à l'alinéa *c* du paragraphe 1 de l'article 7 (activités commerciales de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement stable, ou de nature analogue), même si les activités ne sont pas exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe. Dans le Modèle de convention des Nations Unies, le paragraphe est modifié en outre en ce qu'on y mentionne les dispositions du paragraphe 2 comme du paragraphe 1.

Paragraphe 5

18. Ce paragraphe, qui dispose que les redevances sont considérées comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est résident de cet État, est une innovation qui ne figure pas dans l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE.

19. Comme dans le cas des intérêts, certains membres ont émis l'idée que les pays qui le voudraient puissent remplacer la règle spécifiée pour la source dans la convention par une clause qui identifierait la source de la redevance comme l'État dans lequel le bien ou le droit donnant lieu à redevance (brevet, etc.) serait utilisé. Lorsque, dans des négociations bilatérales, les deux parties différeraient d'opinion quant à la clause à adopter, une solution consisterait à inclure une règle qui, d'une façon générale, admettrait le lieu de résidence du débiteur comme la source de la redevance; toutefois, dans le cas où le droit ou le bien donnant lieu à la redevance serait utilisé dans l'État ayant adopté la

[40] Ou une base fixe, voir l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies.

[41] Voir la note ci-dessus.

règle du lieu d'utilisation, la redevance serait considérée comme générée dans cet État.

Paragraphe 6

20. Ce paragraphe reprend le paragraphe 4 de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE, qui a fait l'objet des commentaires suivant :

> 22. Ce paragraphe a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des redevances dans l'hypothèse où le montant des redevances payées excéderait, en raison de rapports particuliers qui existent entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Il prévoit qu'en une telle hypothèse, les dispositions de l'article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des redevances demeurera imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres dispositions de la convention. Ce paragraphe autorise uniquement l'ajustement du montant des redevances et non un reclassement des redevances qui aurait pour effet d'en modifier le caractère, par exemple un reclassement en apport de fonds propres. Pour qu'un tel ajustement soit possible aux termes du paragraphe 4 de l'article 12, il serait nécessaire au moins de supprimer la phrase « compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont payées », qui introduit une restriction. Si l'on estime qu'il est nécessaire de clarifier cette intention, on pourrait ajouter après « excède » une expression de type « pour quelque raison que ce soit ».
>
> 23. Il résulte clairement du texte que, pour que la disposition s'applique, il faut que la rémunération reconnue excessive procède de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tiers. On peut citer à titre d'exemples les cas où les redevances sont allouées à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le débiteur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui ou qui dépend d'un groupe ayant avec lui des intérêts communs. Les exemples susmentionnés sont du reste similaires ou analogues aux hypothèses prévues par l'article 9.
>
> 24. D'autre part, la notion de relations spéciales couvre aussi des rapports de parenté et, en général, toute communauté d'intérêts distincte du rapport de droit donnant lieu au paiement des redevances.
>
> 25. En ce qui concerne le régime applicable à la partie excédentaire des redevances, il y aura lieu d'apprécier la nature exacte de cette partie en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce, en vue de

déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de la ranger pour l'application des dispositions de la législation fiscale des États intéressés et de celles de la convention. Si deux États contractants éprouvaient des difficultés à déterminer les autres dispositions de la convention applicables suivant les cas à la partie excédentaire des redevances, rien ne les empêcherait d'apporter à la dernière phrase du paragraphe 4 des précisions supplémentaires, à condition de ne pas en altérer le sens général.

26. Au cas où les principes et les règles découlant de leurs législations respectives conduiraient les deux États contractants à faire application d'articles différents de la convention pour l'imposition de la partie excédentaire, il serait nécessaire, pour résoudre la difficulté, de mettre en œuvre la procédure amiable prévue par la convention.

21. La dernière fois que cette question a été examinée par l'ancien Groupe d'experts, des membres ont fait observer qu'il y avait de nombreux artifices par lesquels d'aucuns s'ingéniaient à bénéficier des dispositions de l'article 11, notamment en créant ou en aliénant des créances donnant lieu au versement d'intérêts. Les États contractants peuvent bien entendu invoquer, pour faire échec à ce type d'arrangements, les règles concernant la primauté du fond sur la forme, le principe de l'abus des droits ou une autre doctrine analogue, mais ceux qui souhaitent y parer expressément peuvent aussi, lors de négociations bilatérales, inclure une clause du type de celle qui suit dans leurs conventions fiscales bilatérales :

> Les dispositions du présent article ne sont pas applicables à quiconque, en créant ou aliénant des créances donnant lieu au versement d'intérêts, avait pour seul but, ou pour but principal, de bénéficier des dispositions du présent article.

Article 13

GAINS EN CAPITAL

A. Considérations générales

1. L'article 13 du Modèle de convention des Nations Unies se compose des trois premiers paragraphes de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE. Le paragraphe 4 correspond en gros au paragraphe 4 du Modèle de convention de l'OCDE et le paragraphe 5 représente une disposition distincte dans le Modèle de convention des Nations Unies. Le paragraphe 6 est le même que le paragraphe 5 du Modèle de convention de l'OCDE, mais modifié pour tenir compte de l'insertion du nouveau paragraphe.

2. Le texte de cet article résulte d'un compromis que l'ancien Groupe d'experts a considéré comme la formule la plus acceptable pour les pays développés

comme pour les pays en développement. Quelques experts de pays développés ont préconisé de reprendre l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE, qui : 1) confère au pays de la source le droit d'imposer les gains en capital provenant de l'aliénation de biens meubles et immeubles qui font partie d'un établissement stable ou qu'une base fixe détient pour l'exercice d'une profession indépendante; 2) ne rend les gains provenant de l'aliénation des navires ou aéronefs imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé; et 3) réserve au pays de la résidence le droit d'imposer les gains en capital réalisés sur toute autre forme de propriété aliénable. La plupart des experts de pays en développement ont défendu le droit du pays de la source de lever un impôt dans des situations où le Modèle de l'OCDE réserve ce droit au pays de la résidence.

3. S'agissant de l'imposition des gains en capital dans les pays développés comme en développement, on peut rappeler les remarques préliminaires ci-après, tirées des commentaires de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE :

> 1. Si l'on compare les législations fiscales des pays membres de l'OCDE, on constate que l'imposition des gains en capital varie considérablement d'un pays à l'autre :
>
> — Dans certains pays, les gains en capital ne sont pas considérés comme un revenu imposable;
>
> — Dans d'autres pays, les gains en capital d'une entreprise sont imposés, mais les gains en capital d'une personne physique en dehors du cadre d'une entreprise ne le sont pas;
>
> — Même lorsque les gains en capital d'une personne physique en dehors du cadre d'une entreprise sont imposés, souvent cette imposition ne s'applique que dans certains cas, par exemple aux gains provenant de la vente de biens immobiliers, ou aux gains de nature spéculative (quand un bien a été acheté en vue d'être revendu).
>
> 2. De plus, les impôts qui frappent les gains en capital varient d'un pays à l'autre. Dans certains pays membres de l'OCDE, les gains en capital sont imposés comme un revenu ordinaire et par conséquent s'ajoutent aux revenus tirés d'autres sources. Cela s'applique en particulier aux gains en capital provenant de l'aliénation d'actifs d'une entreprise. Toutefois, dans un certain nombre de pays membres de l'OCDE, les gains en capital sont assujettis à des impôts spéciaux, tels qu'un impôt sur l'aliénation de biens immobiliers, ou un impôt général sur les gains en capital, ou un impôt sur l'augmentation de la valeur du capital (impôts sur les plus-values latentes). Ces impôts sont perçus sur chaque gain en capital, ou sur le total des gains en capital d'une année, le plus souvent à des taux

spéciaux, sans qu'il soit tenu compte des autres revenus (ou pertes) du contribuable. Il ne semble pas nécessaire de décrire tous ces impôts.

> 3. L'article ne traite pas des questions mentionnées ci-dessus. Il appartient au droit interne de chaque État contractant de déterminer si les gains en capital doivent être imposés et, dans l'affirmative, comment ils doivent l'être. L'article ne peut en aucune manière être interprété comme donnant à un État le droit d'imposer les gains en capital si ce droit n'est pas stipulé dans le droit interne. L'article ne précise pas la nature de l'impôt auquel il s'applique. Il est entendu que l'article doit s'appliquer à toutes les catégories d'impôt perçus sur les gains en capital par un État contractant. La formule de l'article 2 est assez large pour atteindre ce but et pour comprendre également les impôts spéciaux sur les gains en capital.

4. Les commentaires de l'OCDE relatifs à l'article 13 comprennent les observations générales suivantes :

> 4. Il est normal d'attribuer le droit d'imposer les gains en capital sur un bien d'une nature déterminée à l'État qui est habilité, selon la convention, à imposer ce bien et le revenu de ce bien. Le droit d'imposer un gain provenant de l'aliénation d'un actif d'une entreprise doit être attribué au même État sans qu'il y ait lieu d'examiner s'il s'agit d'un gain en capital ou d'un bénéfice commercial. Ainsi, il n'y a pas lieu de faire une distinction entre gains en capital et bénéfice commercial, ni de prévoir une disposition particulière pour déterminer si l'article concernant les gains en capital ou l'article 7 concernant les bénéfices des entreprises est applicable. Il appartient toutefois au droit interne de l'État qui perçoit l'impôt de décider si l'impôt perçu doit être un impôt sur les gains en capital ou un impôt sur le revenu ordinaire. La convention ne se prononce pas sur cette question.
>
> 5. L'article ne donne pas de définition détaillée des gains en capital, ce qui, pour les raisons précitées, est superflu. Les mots « aliénation de biens » sont utilisés pour viser notamment les gains en capital résultant de la vente ou de l'échange de biens et aussi d'une aliénation partielle, de l'expropriation, d'un apport en société, de la vente d'un droit, de la donation et même de la mutation de biens par décès.
>
> 6. La plupart des États qui imposent les gains en capital le font en cas d'aliénation de biens. Quelques États, cependant, n'imposent que les gains en capital dits « réalisés » et, dans certaines circonstances, bien qu'il y ait aliénation, ne considèrent pas qu'un gain en capital ait été réalisé du point de vue fiscal (par exemple, quand il y a remploi du produit de l'aliénation pour acquérir de nouveaux actifs). L'existence d'une réalisation doit être déterminée selon le droit interne applicable. Si l'État

auquel est attribué le droit d'imposer n'impose pas au moment de l'aliénation, il ne se pose pas de problème particulier.

7. D'une manière générale, la réalisation d'un gain en capital ne correspondant pas à l'aliénation d'un actif financier n'est pas imposée, étant donné que, aussi longtemps que le propriétaire détient l'actif en question, l'existence du gain en capital n'est que virtuelle. Cependant, il y a aussi des législations fiscales en vertu desquelles les gains en capital et les réévaluations d'actifs d'une entreprise sont imposées même s'il n'y a pas aliénation.

8. Des circonstances spéciales peuvent conduire à imposer des gains en capital concernant un bien qui n'a pas été aliéné. Ce peut être le cas lorsque la valeur d'un actif a augmenté de telle façon que le propriétaire réévalue cet actif dans sa comptabilité. Une telle réévaluation d'actifs dans la comptabilité peut aussi avoir lieu en cas de perte de valeur de la monnaie nationale. Plusieurs États prélèvent des impôts spéciaux sur de tels bénéfices comptables, sur les constitutions de réserves, sur les augmentations de capital et autres réévaluations résultant de l'adaptation de la valeur comptable à la valeur réelle des actifs. Ces impôts sur les gains en capital sont visés par la convention à l'article 2.

9. Lorsque les gains en capital et la réévaluation des actifs sont imposés, le principe applicable en cas d'aliénation de tels actifs doit en règle générale également être appliqué. Il n'a pas été jugé nécessaire de mentionner expressément de tels cas dans l'article ou de prévoir des dispositions spéciales. Les dispositions de l'article ainsi que celles des articles 6, 7 et 21 semblent suffisantes. En principe, le droit d'imposer est attribué, conformément aux dispositions précitées, à l'État dont le cédant est un résident, à l'exception des cas où, s'agissant de biens immobiliers ou de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable, le droit d'imposer revient en priorité à l'État dans lequel le bien considéré est situé. On doit pourtant accorder une attention particulière aux cas traités dans les paragraphes 13 à 17 ci-dessous.

10. Dans quelques États, le transfert d'un actif d'un établissement stable situé sur le territoire de cet État à un établissement stable ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre État est assimilé à une aliénation de biens. L'article n'interdit pas à ces États d'imposer les bénéfices ou gains qu'est censé générer un tel transfert, à la condition toutefois qu'une telle imposition soit conforme à l'article 7.

11. L'article ne fait pas de distinction quant à l'origine du gain en capital. Tous les gains en capital sont donc visés, ceux qui proviennent d'une évolution à long terme correspondant à une amélioration régulière de la situation économique aussi bien que ceux qui proviennent d'une évolu-

tion à très court terme (gains spéculatifs). Sont aussi visés les gains en capital qui résultent de la perte de valeur de la monnaie nationale. Bien entendu, il appartient à chaque État de se prononcer sur l’imposition éventuelle de ces gains.

12. L’article ne spécifie pas de quelle manière le gain en capital doit être calculé : il laisse ce soin au droit interne applicable. En règle générale, on calcule les gains en capital en déduisant le prix de revient du prix de vente. Pour obtenir le prix de revient, on ajoute au prix d’achat toutes les dépenses relatives à l’achat et toutes les dépenses d’amélioration. Dans certains cas, on retient le prix de revient après déduction des amortissements pratiqués précédemment. Certaines législations fiscales prescrivent une autre valeur que le prix de revient, par exemple la valeur précédemment déclarée par le vendeur des biens aux fins de l’impôt sur la fortune.

13. Des problèmes particuliers peuvent surgir dans le cas où la base de l’imposition des gains en capital est différente dans les deux États contractants. Le gain en capital provenant de l’aliénation d’un bien déterminé dans un État selon les règles énoncées au paragraphe 12 ci-dessus peut ne pas nécessairement être identique au gain en capital déterminé dans l’autre État selon les règles de comptabilité appliquées dans cet autre État. Cela peut se produire lorsqu’un État a le droit d’imposer un gain en capital parce qu’il est l’État où le bien est situé, alors que l’autre État a le droit de l’imposer parce que l’entreprise est un résident de cet autre État.

14. L’exemple suivant peut illustrer ce problème : une entreprise de l’État A a acheté des biens immobiliers situés dans l’État B. L’entreprise peut avoir fait figurer des amortissements dans la comptabilité tenue dans l’État A. Si ces biens immobiliers sont vendus à un prix supérieur au prix de revient, il pourra y avoir gain en capital et, de plus, les amortissements préalables pourront être recouvrés. L’État B, dans lequel les biens immobiliers sont situés et où il n’est pas tenu de comptabilité, n’a pas à tenir compte des amortissements comptabilisés dans l’État A lorsqu’il impose le revenu des biens immobiliers. L’État B ne peut non plus substituer au prix de revient, au moment de l’aliénation, la valeur des biens immobiliers résultant de la comptabilité tenue dans l’État A. L’État B ne peut, dès lors, imposer les amortissements pratiqués en sus du gain en capital, comme on l’a mentionné au paragraphe 12 ci-dessus.

15. D’un autre côté, l’État A, dont le cédant est un résident, ne peut être tenu dans tous les cas d’exonérer complètement d’impôt de tels gains comptables en vertu du paragraphe 1 de l’article et de l’article 23 A (il ne se posera guère de problèmes aux États appliquant la méthode de l’imputation). Dans la mesure où de tels profits comptables sont dus à la réalisa-

tion d'amortissements pratiqués précédemment dans l'État A et qui ont réduit le revenu ou le bénéfice imposable dans cet État A, cet État ne peut être empêché d'imposer un tel bénéfice comptable [...].

16. D'autres problèmes peuvent surgir en ce qui concerne les bénéfices provenant de variations du cours du change entre les monnaies de l'État A et de l'État B. Après la dévaluation de la monnaie de l'État A, les entreprises de cet État A peuvent, ou doivent, augmenter la valeur comptable des actifs situés hors du territoire de l'État A. Même en l'absence d'une dévaluation de la monnaie d'un État, les fluctuations de cours usuelles peuvent occasionner des gains ou des pertes de change. Prenons par exemple une entreprise de l'État A ayant acheté et vendu des biens immobiliers situés dans l'État B. Si les prix d'achat et de vente, tous deux exprimés en monnaie de l'État B, sont égaux, il n'y aura pas de gain en capital dans l'État B. Si la monnaie de l'État B enregistre une hausse entre l'achat et la vente de l'actif par rapport à la monnaie de l'État A, en unités monétaires de cet État, l'entreprise obtiendra un gain. Si la monnaie de l'État B enregistre une baisse dans le même laps de temps, le cédant subira une perte qui ne sera pas prise en considération dans l'État B. De tels gains ou pertes de change peuvent également se produire dans le cas de créances ou de dettes rédigées en monnaie étrangère. Si au bilan d'un établissement stable situé dans l'État B d'une entreprise de l'État A figurent des créances et des dettes rédigées en monnaie de l'État B, ni gains ni pertes n'apparaîtront dans la comptabilité de l'établissement stable lors des remboursements. En revanche, des fluctuations de cours se répercuteront dans la comptabilité du siège central. Si la valeur de la monnaie de l'État B enregistre une hausse (une baisse) entre la naissance de la créance et son remboursement, cela se manifestera, pour l'ensemble de l'entreprise, par un gain (une perte). Cela est également vrai pour les dettes, lorsque la monnaie de l'État B enregistre une baisse (une hausse) entre la naissance de la dette et son remboursement.

17. Les dispositions de l'article ne règlent pas l'ensemble des questions concernant l'imposition des gains de change. Ces gains ne dépendent pas, dans la plupart des cas, de l'aliénation de l'actif; souvent même ils ne peuvent pas être déterminés dans l'État auquel le droit d'imposer les gains en capital est attribué en vertu de l'article. En général, la question n'est d'ailleurs pas de savoir si l'État dans lequel un établissement stable est situé a le droit d'imposer mais si l'État dont le contribuable est un résident doit, lorsqu'il applique la méthode de l'exemption, s'abstenir d'imposer de tels gains de change qui, dans la plupart des cas, ne peuvent résulter que de la comptabilité du siège central. La réponse à cette dernière question ne dépend pas seulement de l'article mais aussi de l'arti-

cle 7 et de l'article 23 A. Si, dans un cas donné, les opinions divergentes de deux États avaient pour effet d'entraîner une double imposition effective, ce cas pourrait être réglé par la procédure amiable prévue à l'article 25.

18. De plus, on peut se demander quel est l'article applicable lorsque la vente d'un bien donne lieu, non au versement d'un prix déterminé, mais au paiement d'une rente viagère. Cette rente, dans la mesure où elle est supérieure aux prix de revient, doit-elle être considérée comme un gain procuré par la vente du bien ou comme « un revenu qui n'est pas traité », conformément à l'article 21 ? Les deux thèses peuvent être soutenues avec des arguments de même poids, et il semble difficile d'édicter une règle à ce sujet. De plus, ces problèmes se posant rarement dans la pratique, il paraît inutile de prévoir une disposition qui serait insérée dans la convention. On peut laisser aux États contractants auxquels ce problème se poserait le soin d'en prévoir la solution par la procédure amiable prévue à l'article 25.

19. Les dispositions de l'article ne sont pas destinées à s'appliquer aux lots de loteries ni aux primes et lots attachés à des obligations d'emprunt.

20. L'article traite en premier lieu des gains qui sont imposables dans l'État où les biens aliénés sont situés. Pour tous les autres gains en capital, le paragraphe [6] donne le droit d'imposition à l'État dont le cédant est un résident.

21. Puisque tous les États n'imposent pas les gains en capital, il peut paraître justifié de n'éviter que la double imposition effective des gains en capital. En conséquence, les États contractants ont toute latitude pour compléter leurs conventions bilatérales, de sorte qu'un État ne devra renoncer aux droits d'imposer que lui donne sa législation interne que si l'autre État, autorisé à imposer en vertu de la convention, exerce effectivement son droit. Dans un tel cas, le paragraphe [6] de l'article devrait être complété en conséquence. En outre, une modification de l'article 23 A, comme l'indique le paragraphe [...] des commentaires sur cet article, est nécessaire.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 13

Paragraphe 1

5. Ce paragraphe comprend le paragraphe 1 de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE, qui a fait l'objet des commentaires suivant :

22. Le paragraphe 1 stipule que les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers sont imposables dans l'État où sont situés ces biens. Cette disposition correspond aux clauses de l'article 6 et du paragraphe 1

de l'article 22. Elle s'applique aussi aux biens immobiliers qui font partie de l'actif d'une entreprise [ou utilisés pour exercer une profession indépendante]. Pour la définition des biens immobiliers, le paragraphe 1 renvoie à l'article 6. Le paragraphe 1 de l'article 13 ne traite que des gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant. Il ne s'applique donc pas aux gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers situés dans l'État contractant dont le cédant est un résident au sens de l'article 4 ou situés dans un État tiers; les dispositions du paragraphe 5 [paragraphe 6 du texte des Nations Unies] s'appliquent à de tels gains et non, comme il était dit dans les présents commentaires avant 2002, à ceux du paragraphe 1 de l'article 21.

23. Les dispositions du paragraphe 1 sont complétées par celles du paragraphe 4, qui s'appliquent aux gains provenant de l'aliénation de tout ou partie des actions d'une société qui détient des biens immobiliers [...].

Paragraphe 2

6. Ce paragraphe reprend le paragraphe 2 de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE, qui a fait l'objet des commentaires suivants :

24. Le paragraphe 2 traite des biens meubles qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise [ou qui concernent une base fixe utilisée pour exercer des services rattachés à des professions indépendantes). L'expression « biens meubles » désigne tous les biens autres que les biens immobiliers visés par le paragraphe 1. Elle comprend également les biens incorporels, tels que clientèle et droits d'usage. Les gains dégagés par l'aliénation de ces biens meubles sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable [ou la base fixe], ce qui correspond aux règles relatives aux bénéfices des entreprises [et aux revenus tirés de professions indépendantes] (article[s] 7 [et 14]).

25. Il ressort clairement du paragraphe que ses dispositions s'appliquent aussi bien à l'aliénation des biens meubles d'un établissement stable qu'à l'aliénation de l'établissement stable proprement dit (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise). En cas d'aliénation de l'ensemble de l'entreprise, les dispositions s'appliquent aux gains qui sont réputés dégagés par l'aliénation des biens meubles qui ont fait partie de l'actif de l'établissement stable. Les dispositions de l'article 7 sont alors applicables, *mutatis mutandis,* sans qu'il en soit fait expressément mention. En ce qui concerne le transfert d'un actif d'un établissement stable situé dans

un État à un établissement stable (ou au siège central) situé dans un autre État, voir le paragraphe 10 ci-dessus.

26. En revanche, la règle du paragraphe 2 peut ne pas s'appliquer dans tous les cas aux gains en capital dégagés par l'aliénation d'une participation dans une entreprise. Cette disposition ne s'applique qu'aux biens dont le cédant était propriétaire soit seul, soit conjointement avec d'autres personnes. Selon la législation de certains pays, les actifs d'une société de personnes sont jugés être la propriété des associés. Toutefois, celle d'autres pays traite les sociétés de personnes et autres associations comme des personnes morales aux fins d'imposition, distinctes de leurs membres, ce qui a pour conséquence que les participations dans de telles entités doivent être traitées comme les actions d'une société de capitaux. Les gains en capital dégagés par l'aliénation de telles participations, comme les gains en capital dégagés par l'aliénation d'actions, ne sont donc imposables que dans l'État dont le cédant est un résident. Les États contractants ont toute latitude pour convenir, par la voie d'accords bilatéraux, de règles particulières pour les gains en capital dégagés par l'aliénation de participations dans des sociétés de personnes.

27. Certains États estiment que tous les gains en capital provenant de sources situées sur leur territoire doivent être soumis à leur imposition, conformément à leur législation interne, lorsque le cédant possède un établissement stable sur leur territoire. Le paragraphe 2 ne s'inspire pas d'une telle conception, parfois appelée « force attractive de l'établissement stable ». Le paragraphe 2 prévoit simplement que les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable. Les gains provenant de l'aliénation de tous les autres biens mobiliers ne sont imposables que dans l'État de la résidence du cédant conformément au paragraphe 4. Les explications qui précèdent rejoignent celles qui sont données dans les commentaires sur l'article 7.

Paragraphe 3

7. Ce paragraphe reprend le paragraphe 3 de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE, qui a fait l'objet des commentaires suivants :

28. Une dérogation à la règle du paragraphe 2 est prévue pour les navires et aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure ainsi que pour les biens meubles affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens ne sont imposables que dans l'État où est situé le siège de direction effective de l'entreprise exploitant ces navires, aéronefs

ou bateaux. Cette règle correspond aux dispositions de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 22. Il est entendu que le paragraphe 3 de l'article 8 est applicable si le siège de direction effective d'une telle entreprise est à bord d'un navire ou d'un bateau. Les États contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'État de la résidence, ou combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective, ont toute latitude, dans leurs conventions bilatérales, pour substituer au paragraphe 3 des dispositions correspondant à celles proposées dans [...] les commentaires sur l'article 8.

Paragraphe 4

8. Ce paragraphe, qui correspond en gros au paragraphe 4 du Modèle de convention de l'OCDE, permet à un État contractant d'imposer le gain provenant de l'aliénation d'actions d'une société ou de l'aliénation d'un intérêt dans d'autres entités dont les biens consistent à titre principal en biens immobiliers situés dans cet État; il vise à empêcher que les gains provenant de la vente de biens immobiliers puissent échapper à l'impôt. Étant donné qu'il est souvent relativement facile de soustraire ces gains à l'impôt par la constitution d'une société immobilière, il est nécessaire d'imposer la cession des actions des sociétés de ce type. Cela vaut tout particulièrement lorsque la propriété des actions comporte un droit d'occupation des locaux. Pour atteindre le but visé, le paragraphe 4 s'applique que la société soit résidente de l'État contractant où le bien immobilier est situé ou qu'elle soit résidente d'un autre État. En 1999, l'ancien Groupe d'experts a décidé de modifier le paragraphe 4 pour en étendre l'application aux intérêts dans une société de personnes, une société fiduciaire ou une masse successorale propriétaires de biens immobiliers. Il a décidé également d'en exclure les entités dont les biens consistent à titre principal, directement ou indirectement, en biens immobiliers qu'elles utilisent dans leurs activités commerciales. Cette exclusion ne s'applique toutefois pas à une société de personnes, société fiduciaire ou masse successorale s'occupant de gestion de biens immobiliers. Pour que le paragraphe 4 atteigne les buts visés, il faut qu'il s'applique, que la société de personnes, société fiduciaire ou masse successorale soit directement ou indirectement (c'est-à-dire par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs entités interposées) propriétaire des biens immobiliers. Les États contractants peuvent convenir lors de négociations bilatérales que les dispositions du paragraphe 4 s'appliquent aussi aux gains provenant de l'aliénation d'autres intérêts ou droits dans une société constituant une partie d'une participation importante. Aux fins de ce paragraphe, l'expression « à titre principal » signifie que la valeur de ces biens immobiliers est supérieure à 50 % de la valeur globale de tous les actifs appartenant à la société de personnes, société fiduciaire ou masse successorale.

Paragraphe 5

9. Certains pays estiment que l'État contractant devrait avoir le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation des actions d'une société située dans cet État, que l'aliénation intervienne à l'intérieur ou à l'extérieur dudit État. Toutefois, et pour des raisons administratives, il est admis que le droit d'imposer devrait être limité à l'aliénation des actions d'une société dans le capital de laquelle le cédant avait, à tout moment pendant la période de 12 mois précédant l'aliénation, directement ou indirectement, une participation importante. Dans ce contexte, « période de 12 mois » s'entend de la période commençant à la date équivalant à une année civile avant la date de l'aliénation et se terminant au moment de l'aliénation. Le sens de ce qu'est une participation importante sera précisé lors de négociations bilatérales, au cours desquelles il sera possible de déterminer un pourcentage.

10. Ce paragraphe prévoit l'imposition d'un gain provenant de l'aliénation d'actions telle qu'envisagée au paragraphe ci-dessus mais exclut les gains provenant de l'aliénation des actions visées au paragraphe 4 de l'article 13 de la convention. Le libellé stipule clairement que les gains provenant de l'aliénation d'actions, quel qu'en soit le nombre, peuvent être imposés dans l'État de la résidence de la société à condition que la participation soit importante et à tout moment pendant la période de 12 mois précédant l'aliénation. Le sens de l'expression « participation importante » est déterminé en fonction du pourcentage fixé lors des négociations bilatérales correspondantes. Par conséquent, même si une participation importante est aliénée en plusieurs fois au moyen de transactions sur des valeurs moins importantes, le droit d'imposition octroyé par le paragraphe continue de s'appliquer si les actions transférées sont aliénées au cours de la période de 12 mois, quel que soit le moment.

11. Ce sera à la loi de l'État qui impose de dire quelles sont les transactions qui génèrent un gain sur l'aliénation d'actions et comment déterminer le niveau de participations du cédant, en particulier comment calculer un intérêt détenu indirectement. Dans ce contexte, une participation indirecte peut comprendre la possession par des personnes associées et imputée au cédant. Les règles de l'État imposant pour éviter l'évasion fiscale peuvent également être utiles pour déterminer le niveau de participation directe ou indirecte du cédant. Le texte du traité lui-même ou autres documents associés pourraient par ailleurs analyser de manière plus approfondie le sens de ces notions.

12. La détermination d'un taux d'imposition à des conditions avantageuses (par rapport aux taux national normal) des gains provenant de l'aliénation d'actions, autres que celles visées au paragraphe 4, c'est-à-dire autres que des actions de sociétés détenant essentiellement des biens immobiliers, a également été abordée. Étant donné que l'imposition à des conditions avantageuses

de gains provenant de l'aliénation d'actions devrait stimuler les placements en actions de sociétés, promouvoir les investissements étrangers directs et les placements de portefeuille et par conséquent dynamiser l'industrialisation du pays, les pays peuvent envisager d'examiner cette question lors de négociations bilatérales et aussi de prendre les dispositions nécessaires dans les conventions fiscales bilatérales.

13. Il est onéreux d'imposer des gains provenant de l'aliénation d'actions cotées en Bourse. En outre, il peut être économiquement avantageux pour les pays en développement de stimuler leurs marchés de capitaux en n'imposant pas les gains provenant de l'aliénation des actions cotées en Bourse. Les pays qui souhaitent le faire peuvent inclure le libellé ci-après dans leurs conventions fiscales bilatérales :

> Les gains, autres que ceux visés au paragraphe 4, qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions d'une société située dans l'autre État contractant, à l'exception des actions qui font l'objet d'échanges importants et réguliers sur une place boursière reconnue, sont imposables dans cet autre État si, à tout moment au cours de la période de 12 mois précédant une telle aliénation, le cédant a détenu directement ou indirectement au moins ___ % (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales) du capital de cette société.

Le texte de la convention elle-même ou des documents connexes pourraient approfondir le sens des expressions « échanges importants et réguliers » et « place boursière reconnue ».

14. Certains pays pourraient estimer que l'État contractant dans lequel réside la société devrait être autorisé à imposer l'aliénation de ses actions uniquement si une part importante des biens de la société se trouve dans cet État et s'employer à inclure une telle limite à l'occasion de négociations bilatérales.

15. D'autres pays ayant engagé des négociations bilatérales pourraient demander la suppression totale du paragraphe 5 s'ils estiment que l'imposition des gains en capital dans l'État de la source, en pareils cas, peut créer une double imposition économique dans les sociétés à succursales multiples, entravant ainsi les investissements étrangers directs. Cet aspect concerne notamment les pays qui accordent un privilège d'affiliation, non seulement pour les dividendes perçus sur une participation importante, mais également sur les gains en capital réalisés sur des actions en rapport avec ladite participation importante.

16. Si des pays souhaitent opter pour un régime de non-imposition des gains réalisés à l'occasion de restructurations de sociétés, ils sont bien entendu libres de le faire.

Paragraphe 6

17. Ce paragraphe reprend le paragraphe 4 de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE avec un remaniement de forme tendant à remplacer « paragraphes 1, 2, 3 et 4 » par « paragraphes 1, 2, 3, 4 et 5 ». Les commentaires sur le paragraphe 4 de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE sont donc applicables, *mutatis mutandis,* au paragraphe 6 du texte des Nations Unies. Ces commentaires sont libellés comme suit :

> 29. En ce qui concerne les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3, 4 et [5], le paragraphe [6] prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'État dont le cédant est un résident [...].
>
> 30. L'article ne comporte pas de règle spéciale pour les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société (à l'exception des actions d'une société visées au[x] paragraphe[s] 4 [et 5]) ou de valeurs mobilières, bons, obligations et autres titres. De tels gains ne sont donc imposables que dans l'État dont le cédant est un résident.
>
> 31. Si des actions sont vendues par un actionnaire à la société qui les a émises, lors de la liquidation de cette société ou de la réduction de son capital social libéré, la différence entre le prix de vente et la valeur nominale des actions peut être traitée, dans l'État dont la société est un résident, comme une distribution des bénéfices mis en réserve et non comme un gain en capital. L'article ne s'oppose pas à ce que l'État de la résidence de la société impose de telles distributions aux taux prévus à l'article 10; une telle imposition est permise parce que cette différence est comprise dans la définition du terme « dividendes » donnée au paragraphe 3 de l'article 10 tel qu'il est interprété au paragraphe 28 des commentaires qui s'y rapportent. La même interprétation peut s'appliquer lorsque des obligations d'emprunt sont remboursées par le débiteur à un prix supérieur à la valeur nominale ou à la valeur à laquelle les obligations ont été émises; dans ce cas, la différence peut représenter un intérêt et, en conséquence, être assujettie à un impôt limité dans l'État de la source de l'intérêt, conformément à l'article 11 (voir aussi les paragraphes 20 et 21 des commentaires sur l'article 11).
>
> 32. Il faut distinguer le gain en capital pouvant résulter de l'aliénation d'actions acquises par l'exercice d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié ou au membre d'un conseil d'administration ou de surveillance de l'avantage résultant de l'option d'achat d'actions qui relève des articles 15 ou 16. Les principes sur lesquels cette distinction se fonde sont examinés aux paragraphes 12.2 à 12.5 des commentaires sur l'article 15

et au paragraphe 3.1 des commentaires sur l'article 16 [du Modèle de convention de l'OCDE].

18. Toutefois, comme il est dit ci-dessus au paragraphe 2, la plupart des experts de pays en développement ont proposé le texte ci-après en remplacement du paragraphe 5 de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE :

> 5. Les gains provenant de la cession de tous biens autres que les gains visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 sont imposables dans l'État contractant de la source conformément à la législation de cet État.

Cette disposition équivaut à dire que l'un des États ou les deux peuvent imposer ces gains selon leur propre législation, et que l'État de la résidence éliminera les doubles impositions selon les dispositions de l'article 23. Les pays qui choisiront ce libellé voudront peut-être préciser au cours des négociations bilatérales les règles applicables pour établir où est la source de tels gains.

Article 14

PROFESSIONS INDÉPENDANTES

1. L'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies reprend, dans l'alinéa *a* du paragraphe 1 et dans le paragraphe 2, les dispositions essentielles de l'article 14 du Modèle de convention de l'OCDE (version 1997). L'ensemble de l'article 14 et les commentaires qui s'y rapportent ont été supprimés du Modèle de convention de l'OCDE le 29 avril 2000. L'alinéa *b* du paragraphe 1 permet au pays de la source d'imposer également les revenus dans une situation autre que celle que prévoit le paragraphe 1 de l'article 14 du Modèle de convention de l'OCDE (version 1997). Enfin, si l'ancien Modèle de convention de l'OCDE permettait au pays de la source de n'imposer les revenus des professions indépendantes que si les revenus étaient imputables à une base fixe du contribuable, le Modèle de convention des Nations Unies permet aussi une imposition à la source si le contribuable est présent dans ce pays pendant plus de 183 jours de toute période de douze mois commençant ou s'achevant durant l'année fiscale considérée.

2. Lors de la discussion sur l'article 14, quelques experts de pays en développement ont estimé qu'il ne serait pas justifiable de limiter le droit d'imposition du pays de la source par les critères d'existence d'une base fixe et de durée du séjour et que le seul critère à retenir devrait être celui de la source des revenus. Quelques experts de pays développés ont estimé au contraire que l'exportation de compétences, comme l'exportation de biens corporels, ne devrait pas donner matière à imposition dans le pays de destination si l'intéressé n'avait pas dans ce pays une base fixe comparable à l'établissement stable. Ils se sont donc déclarés en faveur de l'adoption du critère de la base fixe, admettant toutefois

que la présence continue, dans ce pays, de la personne qui y fournit les services justifierait l'imposition par ce pays. Des experts de pays en développement se sont aussi prononcés en faveur du critère de la base fixe. D'autres experts de ces pays ont exprimé une préférence pour le critère de la durée du séjour.

3. L'élaboration du Modèle de 1980 avait vu plusieurs experts de pays en développement proposer d'ajouter un troisième critère, le montant de la rémunération. En vertu de ce critère, la rémunération des professions indépendantes pourrait être imposée par le pays de la source si elle dépassait une certaine somme, indépendamment de l'existence d'une base fixe ou de la durée du séjour dans ce pays.

4. À titre de compromis, le Modèle de 1980 mentionnait trois autres critères possibles (par. 1, *a* à *c*) en vertu desquels le pays de la source aurait le droit d'imposer le revenu tiré de l'exercice d'une profession indépendante par une personne qui serait un résident de l'autre État contractant. Mais, en 1999, le Groupe d'experts a décidé d'omettre le troisième critère (montant de la rémunération), faisant l'objet de l'alinéa *c,* pour ne conserver que les alinéas *a* et *b.*

5. L'alinéa *a,* qui reprend le critère unique du Modèle de convention de l'OCDE, dispose que le revenu est imposable si la personne dispose habituellement d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. Bien que l'existence d'une base fixe confère le droit d'imposition, le montant du revenu imposable se limite à la fraction imputable à la base fixe.

6. L'alinéa *b,* tel que modifié en 1999, étend le droit d'imposition du pays de la source en stipulant que ce pays a le droit d'imposer le revenu si la personne séjourne dans le pays pendant une période ou des périodes d'une durée totale de 183 jours commençant ou s'achevant pendant l'année fiscale considérée, même si elle n'y dispose pas d'une base fixe. Toutefois, seul peut être taxé le revenu tiré des activités exercées dans le pays. Avant modification, ce que l'on exigeait comme durée minimale de séjour dans le pays était « une période ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours pendant l'année fiscale considérée ». Un membre de pays développé a toutefois dit préférer le libellé antérieur pour des motifs techniques. Du fait de la modification, les dispositions de l'alinéa *b* du paragraphe 1 de l'article 14 sont désormais alignées sur celles de l'alinéa *a* du paragraphe 2 de l'article 15 concernant la période minimale de séjour dans l'autre État contractant.

7. Avant sa suppression, l'alinéa *c* énonçait un troisième critère du droit d'imposition du pays de la source pour le cas où ni l'une ni l'autre des conditions figurant aux alinéas *a* et *b* n'était satisfaite. Il prévoyait que, si la rémunération des services fournis dans le pays de la source dépassait un certain montant (à définir lors de négociations bilatérales), le pays de la source pouvait prélever l'impôt, mais à condition seulement que la rémunération provienne

d’un résident de ce pays, ou encore d’un établissement stable ou d’une base fixe situés dans ce pays et appartenant à un résident d’un autre pays.

8. On a fait observer que l’inflation priverait de sens toute limite monétaire fixée en la matière, cette dernière n’ayant ainsi pour effet que de limiter le volume de services (susceptibles d’être fort utiles) qu’un pays pourrait importer. De plus, la disposition en cause n’apparaissait que dans 6 % des traités fiscaux bilatéraux rédigés entre 1980 et 1997. Aussi a-t-il été décidé de supprimer l’alinéa *c* du paragraphe 1 de l’article 14.

9. L’ancien Groupe d’experts a débattu des rapports entre l’article 14 et l’alinéa *b* du paragraphe 3 de l’article 5. Le sentiment général était qu’une rémunération versée directement à une personne physique pour activité de nature indépendante relevait des dispositions de l’article 14. Les paiements à une entreprise pour activités de salariés ou autres employés de cette dernière, fournies par l’entreprise, relevaient, eux, des articles 5 et 7. La rémunération versée par l’entreprise à la personne physique ayant accompli les activités relevait soit de l’article 14 (s’il s’agissait d’un entrepreneur indépendant engagé par l’entreprise pour accomplir ces activités) soit de l’article 15 (s’il s’agissait d’un salarié de l’entreprise). Les parties, au cas où elles estimeraient nécessaire de mieux préciser le rapport entre l’article 14 et les articles 5 et 7, seraient libres de le faire au cours des négociations.

10. Étant donné que l’article 14 du Modèle de convention des Nations Unies reprend toutes les dispositions de l’article 14 du Modèle de convention de l’OCDE, les commentaires de l’OCDE, rédigés comme suit, lui sont applicables :

> 1. Cet article vise ce que l’on appelle d’ordinaire les « professions libérales » ainsi que les autres activités de caractère indépendant. Cela exclut les activités industrielles et commerciales et les professions exercées à titre salarié telles que celle de médecin d’usine. Il convient toutefois de souligner que l’article ne vise pas les activités exercées à titre indépendant par les artistes du spectacle et les sportifs, celles-ci étant couvertes par l’article 17.
>
> 2. Le sens de l’expression « professions libérales » est illustré par quelques exemples typiques. Ceux-ci n’étant donnés qu’à titre indicatif, l’énumération n’est pas limitative. Les difficultés d’interprétation qui pourraient apparaître dans des cas particuliers pourront être résolues par accord mutuel entre les autorités compétentes des États contractants en cause.
>
> 3. Les dispositions de l’article sont analogues à celles auxquelles sont soumis les bénéfices des entreprises et elles reposent en fait sur les mêmes principes qui fondent l’article 7. Les dispositions de l’article 7 et les com-

mentaires qui s'y rapportent pourraient donc servir de directives pour l'interprétation et l'application de l'article 14. Les principes énoncés à l'article 7, par exemple, pour ventiler les bénéfices entre le siège et l'établissement stable, pourraient aussi s'appliquer à la ventilation des revenus entre l'État de la résidence de la personne qui exerce une activité indépendante et l'État où cette activité est exercée à partir d'une base fixe. De même, les dépenses enregistrées pour une base fixe, y compris les dépenses de direction et les frais généraux, devraient venir en déduction pour la détermination du revenu imputable à la base fixe, comme c'est le cas pour les dépenses imputables à l'établissement stable [...]. À d'autres égards aussi, l'article 7 et les commentaires qui s'y rapportent pourraient aider à interpréter l'article 14, par exemple pour savoir si des paiements pour logiciels informatiques sont à considérer comme bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7 ou 14 ou comme redevances au sens de l'article 12.

4. Quoique les articles 7 et 14 soient fondés sur les mêmes principes, on a estimé que la notion d'établissement stable devrait être réservée aux activités commerciales et industrielles. C'est pourquoi l'expression « base fixe » a été employée. Il n'a pas été jugé opportun de la définir, mais cette expression vise, par exemple, le cabinet de consultation d'un médecin ou le bureau d'un architecte ou d'un avocat. Il semble qu'une personne exerçant une activité indépendante ne dispose pas normalement d'installations de ce genre dans un État autre que celui dont elle est résident. Toutefois, s'il existe dans un autre État un centre d'activités présentant certains caractères de fixité ou de permanence, cet État devrait pouvoir imposer les activités en question.

11. Certains pays n'ont pas la même interprétation de l'article 14 que celle qui ressort des paragraphes 9 et 10. Ces pays pourront donc souhaiter faire la lumière sur leurs positions et, s'ils n'y ont pas déjà pourvu, en convenir lors de négociations bilatérales.

Article 15

PROFESSIONS DÉPENDANTES

1. L'article 15 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE, excepté que le titre de l'article de l'OCDE devient REVENUS D'EMPLOI et que la référence à une « base fixe » à l'alinéa *c* du paragraphe 2 a été supprimée. Ces changements sont dus au fait que l'article 14 a été supprimé en 2000 du Modèle de convention de l'OCDE, lequel commente comme suit l'article 15 :

1. Le paragraphe 1 pose la règle générale applicable en matière d'imposition des revenus provenant d'activités salariées, à l'exception des pensions, selon laquelle ces revenus sont imposables dans l'État où l'emploi salarié est effectivement exercé. La question de savoir si des services sont fournis ou non dans le cadre de l'exercice d'un emploi salarié peut parfois donner lieu à des difficultés qui sont examinées aux paragraphes 8.1 et suivants. L'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Cela implique notamment qu'un résident d'un État contractant qui perçoit une rémunération, au titre d'un emploi salarié, de sources situées dans l'autre État contractant, ne peut être imposé dans cet autre État en raison de cette rémunération du seul fait que les résultats de ce travail sont exploités dans ce dernier État.

2. La règle générale ne comporte d'exceptions qu'en ce qui concerne les pensions (article 18) et les rémunérations et pensions au titre de fonctions publiques (article 19). Les rémunérations des membres du conseil d'administration ou de surveillance de sociétés qui ne sont pas liées à un emploi font l'objet de l'article 16.

2.1 Les pays membres ont généralement compris le membre de phrase « salaires, traitements et autres rémunérations similaires » comme incluant les avantages en nature reçus au titre d'un emploi (par exemple, des options d'achat d'actions, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs).

2.2 La condition prévue par l'article concernant l'imposition par l'État de la source est que les traitements, salaires ou autres rémunérations semblables proviennent de l'exercice d'un emploi dans cet État. Cela s'applique quelle que soit la date à laquelle ces revenus peuvent être payés ou crédités à l'employé ou définitivement acquis par lui.

3. Le paragraphe 2 comporte toutefois une exception générale à la règle posée au paragraphe 1. Cette disposition couvre toutes les personnes physiques [professions dépendantes] fournissant des services dans le cadre d'un emploi (représentants de commerce, travailleurs du bâtiment, ingénieurs, etc.), dans la mesure où leur rémunération n'est pas couverte par les dispositions d'autres articles, comme ceux qui s'appliquent à la fonction publique ou aux artistes du spectacle et athlètes.

4. Pour que les rémunérations bénéficient de l'exonération prévue dans ce paragraphe, il faut que les trois conditions qui y sont stipulées soient réunies. La première est que l'exonération soit limitée à la période de 183 jours. Il est de plus stipulé que cette période ne doit pas être dépassée « pendant toute période de douze mois commençant ou se terminant

durant l'année fiscale considérée ». Ce membre de phrase diffère de celui qui est employé dans le projet de convention de 1963 et le Modèle de convention de 1977, lesquels prévoyaient que la période de 183 jours[42] ne pouvait être dépassée « au cours de l'année fiscale considérée », membre de phrase qui était source de difficultés dans les cas où les années fiscales des États contractants ne coïncidaient pas et qui offrait la possibilité d'organiser des opérations de façon à ce que des travailleurs séjournent dans l'État considéré, par exemple, les cinq derniers mois et demi d'une année et les cinq premiers mois et demi de l'année suivante. Le nouveau libellé de l'alinéa 2, *a* écarte de telles possibilités d'évasion fiscale. Dans l'application de ce libellé, toutes les périodes possibles de douze mois consécutifs sont à considérer, même les périodes qui en recouvrent dans une certaine mesure d'autres. Par exemple, si un employé est présent dans un État pendant 150 jours entre le 1er avril 01 et le 31 mars 02 mais y est présent pendant 210 jours entre le 1er août 01 et le 31 juillet 02, l'employé aura été présent pendant une période supérieure à 183 jours au cours de la seconde période de 12 mois indiquée ci-dessus même s'il n'a pas répondu au critère de minimum de présence durant la première période considérée et que cette première période recouvre en partie la seconde.

5. Bien que diverses formules aient été utilisées par les pays membres pour calculer la période de 183 jours, il n'existe qu'une seule méthode qui soit compatible avec les termes de ce paragraphe : la méthode des « jours de présence physique ». L'application de cette méthode est simple, dans la mesure où une personne est soit présente dans un pays, soit absente de ce pays. En outre, il est relativement facile au contribuable de fournir des preuves de sa présence lorsque celles-ci lui sont demandées par les autorités fiscales. Selon cette méthode, les jours suivants sont inclus dans les calculs : fraction de journée, jour d'arrivée, jour de départ et tous les autres jours passés à l'intérieur de l'État où l'activité est exercée, comme les samedis et dimanches, les jours fériés, les jours de vacances pris avant, pendant et après la période d'activité, les brèves interruptions (formation, grèves, *lock-out,* retards de livraison), jours de maladie (à moins qu'ils n'empêchent le salarié de partir alors qu'il aurait eu normalement droit à l'exonération) et enfin la survenance d'un décès ou d'une maladie dans sa famille. Toutefois, les jours passés en transit dans l'État d'activité au cours d'un trajet entre deux points extérieurs à l'État d'activité devraient être exclus du calcul. Il résulte de ces principes que tout jour entier passé en dehors de l'État d'activité, même aux fins de vacances, voyages d'affaires ou pour toute autre raison, ne doit pas être pris en compte. Toute

[42] Le même changement a été apporté en 1999 au Modèle de convention des Nations Unies.

fraction de journée, même brève, pendant laquelle le contribuable est présent dans un État compte comme journée de présence dans cet État pour le calcul de la période de 183 jours.

5.1 Les jours durant lesquels le contribuable est résident de l'État de la source ne devraient toutefois pas être pris en compte dans le calcul. L'alinéa *a* doit être lu dans le contexte de la première partie du paragraphe 2 qui fait référence aux « rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant » et qui ne s'applique donc pas à une personne résidant et exerçant un emploi dans le même État. L'expression « le bénéficiaire séjourne » que l'on trouve dans l'alinéa *a* renvoie au bénéficiaire des rémunérations et, pendant une période de résidence dans l'État de la source, une personne ne peut être considérée comme bénéficiaire de rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant. Les exemples suivants illustrent cette conclusion :

— *Exemple 1 :* De janvier 01 à décembre 01, X vit dans, et est un résident de, l'État S. Le 1er janvier 02, X est engagé par un employeur qui est un résident de l'État R et va vivre dans l'État R dont il devient résident. X est ultérieurement envoyé par son employeur dans l'État S pour une période qui va du 15 au 31 mars 2002. Dans ce cas, X est présent dans l'État S pendant 292 jours, entre le 1er avril 01 et le 31 mars 02, mais comme il est résident de l'État S entre le 1er avril 01 et le 31 décembre 01, cette première période n'est pas prise en compte aux fins du calcul des périodes visées à l'alinéa *a*.

— *Exemple 2 :* Du 15 au 31 octobre 01, Y, résidente de l'État R, est présente dans l'État S pour préparer le développement, dans ce pays, des activités de la société ACO, également résidente de l'État R. Le 1er mai 02, Y va vivre dans l'État S, dont elle devient résidente et où elle prend la direction d'une filiale d'ACO de création récente résidente de l'État S. Dans ce cas, Y est présente dans l'État S pendant 184 jours, du 15 octobre 01 au 14 octobre 02, mais comme elle est résidente de l'État S du 1er mai au 14 octobre 02, cette dernière période n'est pas prise en compte aux fins du calcul des périodes visées à l'alinéa *a*.

6. La seconde condition est que l'employeur qui verse la rémunération ne soit pas résident de l'État où l'activité salariée est exercée. Certains pays membres pourraient toutefois juger qu'il n'y a pas lieu d'étendre l'exception du paragraphe 2 aux cas où l'employeur n'est pas résident de l'État de résidence du salarié, car la détermination de la rémunération du salarié ou la mise en œuvre des obligations de l'employeur en matière de retenue à la source pourrait alors donner lieu à des difficultés administra-

tives. Les États contractants qui partagent ces vues sont libres d'adopter bilatéralement la variante suivante de l'alinéa 2, *b :*

> *b*) Les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui est un résident du premier État, et

6.1 L'application de la seconde condition soulève certaines difficultés dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal du fait qu'elles n'ont pas la qualité de résident d'un État contractant en vertu de l'article 4 (voir le paragraphe 8.2 des commentaires sur l'article 4). Bien qu'une telle société de personnes puisse certainement avoir la qualité d'« employeur » (en particulier selon les définitions données à ce terme par le droit interne de certains États, par exemple si un employeur est défini comme une personne assujettie à une taxe sur les salaires), l'application de la condition au niveau de la société de personnes sans tenir compte de la situation des associés serait totalement dépourvue de sens.

6.2 L'objet et la finalité des alinéas *b* et *c* sont d'éviter l'imposition à la source des périodes de travail de courte durée dans la mesure où la rémunération n'est pas admise comme une dépense déductible dans l'État de la source du fait que l'employeur, n'étant pas résident de cet État et n'y disposant pas d'un établissement stable, n'est pas soumis à l'impôt dans cet État. Ces alinéas peuvent aussi être justifiés par le fait qu'imposer des obligations de déduction à la source au titre de périodes de travail à court terme dans un État donné peut être considéré comme entraînant une charge administrative excessive lorsque l'employeur n'est pas résident de cet État et n'y dispose pas d'un établissement stable. Afin d'arriver à une interprétation correcte et conforme au contexte et à l'objet de l'alinéa *b,* il conviendrait de considérer que cet alinéa se réfère, dans le cas des sociétés de personnes traitées comme des entités transparentes, aux associés de la société. Les concepts d'« employeur » et de « résident » figurant à l'alinéa *b* seraient donc appliqués au niveau des associés et non pas à celui de la société de personnes. Cette approche est en conformité avec celle selon laquelle d'autres dispositions des conventions fiscales doivent être appliquées au niveau des associés et non de la société de personnes. Cette interprétation pourrait être à l'origine de difficultés lorsque les associés résident dans des États différents mais ces difficultés pourraient toutefois être réglées par la procédure amiable en déterminant, par exemple, l'État dans lequel résident les associés qui détiennent la majorité des parts de la société de personnes (c'est-à-dire l'État dans lequel sera réclamée la part la plus importante de la déduction).

Certains membres du Comité d'experts n'ont pas été d'accord avec la proposition contenue dans le paragraphe 6.2 des commentaires de l'OCDE reproduit ci-dessus, selon laquelle les notions d'« employeur » et de « résident » de l'ali-

néa *b* sont appliquées au niveau des partenaires. Ils contestent le bien-fondé de cette approche, à savoir que dans les cas de partenariat fiscalement transparent, les dispositions des conventions fiscales doivent s'appliquer au niveau des partenaires. Ils sont d'avis qu'un tel résultat ne serait possible que si la convention considérée contenait une règle spéciale à cet effet :

> 7. Selon la troisième condition, si l'employeur possède un établissement stable dans l'État où l'activité salariée est exercée, l'exemption est accordée à condition que la rémunération ne soit pas supportée par cet établissement stable. Les termes « supportée par » doivent être interprétés en fonction de la finalité de l'alinéa *c*, qui est de garantir que l'exception prévue par le paragraphe 2 ne s'applique pas à la rémunération qui pourrait donner lieu à déduction, compte tenu des principes énoncés dans l'article 7 et de la nature de la rémunération, lors du calcul des bénéfices d'un établissement stable situé dans l'État où l'emploi est exercé.
>
> 7.1 Le fait que l'employeur a ou n'a pas effectivement réclamé une déduction pour la rémunération dans le calcul des bénéfices attribuables à l'établissement stable n'est pas nécessairement probant, le véritable critère étant de savoir si toute déduction disponible à l'égard de cette rémunération doit être prise en compte dans la détermination des bénéfices attribuables à l'établissement stable. Ce critère serait vérifié, par exemple, même dans le cas où aucun montant ne serait effectivement déduit, si cela est dû uniquement au fait que l'établissement stable était exonéré d'impôt dans le pays de la source ou que l'employeur décidait simplement de ne pas demander une déduction à laquelle il aurait droit. Il serait également vérifié si la rémunération n'était pas déductible uniquement en raison de sa nature (par exemple lorsque l'État soutient que l'émission d'actions dans le cadre d'un plan d'option d'achats d'actions destiné aux salariés n'ouvre pas droit à déduction) et non parce qu'elle ne doit pas être imputée à l'établissement stable.
>
> 8. Il existe une relation directe entre les principes qui sous-tendent l'exception décrite au paragraphe 2 et l'article 7. L'article 7 repose sur le principe qu'une entreprise d'un État contractant n'est imposable dans l'autre État que si la présence qu'elle y maintient est suffisante pour constituer un établissement stable. L'exception énoncée au paragraphe 2 de l'article 15 étend ce principe à l'imposition des salariés d'une telle entreprise lorsque leur travail est effectué dans l'autre État pendant une période relativement brève. Il ressort clairement des alinéas *b* et *c* que cette exception ne s'applique pas lorsque le travail est effectué pour le compte d'une entreprise dont les bénéfices sont imposés dans un État soit parce que cette entreprise est exploitée par un résident de cet État, soit parce qu'elle y dispose d'un établissement stable auquel ces services sont imputables.

8.1 Dans certains cas, il peut être difficile de déterminer si les services fournis dans un État par un individu qui est un résident d'un autre État, et rendus à une entreprise du premier État (ou y disposant d'un établissement stable), sont fournis au titre d'un emploi salarié et relèvent donc de l'article 15 ou sont des services fournis par une entreprise distincte auxquels l'article 7 s'applique, ou, d'une manière plus générale, si l'exception s'applique. Dans leur précédente version, ces commentaires traitaient de dispositifs conçus essentiellement pour bénéficier de l'exemption prévue au paragraphe 2 de l'article 15, mais on a constaté que les mêmes questions pouvaient se poser dans d'autres cas qui n'étaient pas liés à des transactions à finalités fiscales. Les commentaires ont donc été modifiés pour traiter ces questions de façon plus exhaustive.

8.2 Dans certains États, une relation contractuelle formelle n'est pas remise en question pour fins fiscales sauf s'il existe des éléments suggérant une manipulation et ces États, en droit interne, considèrent donc qu'un emploi salarié n'est exercé que s'il existe une relation d'emploi salarié au sens formel.

8.3 Si les États qui adoptent cette approche craignent que celle-ci ne résulte en un octroi des avantages liés à l'exception du paragraphe 2 dans des situations où cela n'est pas voulu (dans les cas de location de main-d'œuvre, par exemple), ils peuvent adopter bilatéralement une disposition rédigée d'après le modèle suivant :

> Le paragraphe 2 du présent article ne s'applique pas aux rémunérations reçues par un résident d'un État contractant au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant et payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État si :
>
> *a*) Le bénéficiaire fournit des services, dans le cadre de cet emploi, à une personne autre que l'employeur et cette personne, directement ou indirectement, supervise, dirige ou contrôle la manière dont ces prestations de services sont exécutées; et
>
> *b*) Ces services font partie intégrante des activités d'entreprise exercées par cette personne.

8.4 Toutefois, dans de nombreux pays, un certain nombre de règles et de critères législatifs ou jurisprudentiels (par exemple la règle de la primauté du fond sur la forme) ont été élaborés pour distinguer les cas où les services fournis à une entreprise par un individu doivent être considérés comme relevant d'une relation d'emploi salarié (contrat de travail) et les cas où ils doivent être considérés comme relevant d'un contrat de fourniture de services entre deux entreprises distinctes (contrat de prestations

de services). Cette distinction conserve toute sa pertinence dans le cadre de l'application des dispositions de l'article 15, et en particulier des alinéas *b* et *c* du paragraphe 2 de cet article. Sous réserve de la limite décrite au paragraphe 8.11 et à moins que le contexte d'une convention particulière n'exige une autre interprétation, c'est au droit interne de l'État de la source qu'il appartient de déterminer si les services fournis par un individu dans cet État le sont au titre d'une relation d'emploi salarié et la manière dont cet État appliquera la convention découlera de cette détermination.

8.5 Dans certains cas, les services fournis par un individu à une entreprise peuvent être considérés comme relevant d'un emploi salarié aux fins d'application du droit fiscal interne même si ces services sont fournis dans le cadre d'un contrat formel de prestations de services entre, d'une part, l'entreprise qui se procure les services, et, d'autre part, soit l'individu lui-même soit une autre entreprise dont il est formellement salarié ou avec laquelle il a conclu un autre contrat de prestations de services.

8.6 Dans ce cas de figure, le droit interne pertinent peut, par exemple, ne pas tenir compte de la qualification donnée aux services dans les contrats formels. Il peut privilégier la nature des services fournis par l'individu et leur intégration à l'activité de l'entreprise qui acquiert les services pour conclure qu'il existe une relation d'emploi salarié entre l'individu et cette entreprise.

8.7 Comme la notion d'emploi salarié à laquelle renvoie l'article 15 doit être déterminée en fonction du droit interne de l'État qui applique la convention (sous réserve de la limite indiquée au paragraphe 8.11 et à moins que le contexte d'une convention particulière n'exige une autre interprétation), il s'ensuit qu'un État qui considère que ces services relèvent d'un emploi salarié appliquera l'article 15 en conséquence. Dès lors, il conclura en toute logique que l'entreprise à laquelle les services sont fournis entretient une relation d'emploi salarié avec l'individu et constitue son employeur aux fins des alinéas 2, *b* et *c*. Cette conclusion est conforme à l'objet et au but du paragraphe 2 de l'article 15, car, dans ce cas, on peut considérer que les services d'emploi sont fournis à un résident de l'État dans lequel ils sont exécutés.

8.8 Tel qu'indiqué au paragraphe 8.2, même si le droit interne de l'État qui applique la convention ne permet pas de remettre en question une relation contractuelle formelle et ne permet donc pas à cet État de considérer que les services fournis à une entreprise locale par un individu qui est formellement à l'emploi d'un non-résident relèvent d'une relation d'emploi salarié (contrat de travail) avec cette entreprise locale, il est pos-

sible pour cet État de refuser l'application de l'exception du paragraphe 2 en cas d'abus.

8.9 Les diverses approches disponibles aux États qui désirent attaquer de tels cas d'abus sont décrites dans la section « Usage incorrect de la convention » des commentaires sur l'article 1. Ainsi qu'il est expliqué au paragraphe 9.4 de ces commentaires, il est convenu que les États n'ont pas à octroyer les avantages d'une convention fiscale lorsque des opérations qui représentent un abus des dispositions de la convention ont été exécutées. Cependant, tel qu'indiqué au paragraphe 9.5 de ces commentaires, on ne doit pas présumer à la légère qu'il s'agit d'un tel cas (voir aussi le paragraphe 22.2 de ces commentaires).

8.10 L'approche décrite aux paragraphes précédents permet à l'État dans lequel les activités sont exercées de rejeter l'application du paragraphe 2 en cas d'abus et dans les cas où, en vertu de la notion d'emploi salarié dans le droit interne de cet État, les services fournis à une entreprise locale par un individu qui est formellement à l'emploi d'un non-résident relèvent d'une relation d'emploi salarié (contrat de travail) avec cette entreprise locale. Cette approche fait en sorte que l'allégement de la double imposition sera assuré dans l'État de résidence de la personne concernée même si cet État ne considère pas, en vertu de son propre droit interne, qu'il y a une relation d'emploi salarié entre cette personne et l'entreprise à laquelle les services sont fournis. En effet, dans la mesure où l'État de résidence reconnaît que la notion d'emploi salarié dans le droit interne de l'État de la source, ou le fait que des opérations qui représentent un abus des dispositions de la convention ont été exécutées, permet à cet État d'imposer les revenus d'un individu liés à un emploi conformément à la convention, il doit accorder un allégement de la double imposition en vertu des obligations qui découlent des articles 23 A et 23 B (voir les paragraphes 32.1 à 32.7 des commentaires sur ces articles). Un recours à la procédure amiable prévue par le paragraphe 1 de l'article 25 sera disponible dans les cas où l'État de résidence considère que l'autre État n'a pas correctement appliqué l'approche décrite ci-dessus et, par conséquent, considère que cet autre État n'a pas imposé le revenu en question conformément aux dispositions de la convention.

8.11 L'approche selon laquelle une relation contractuelle formelle doit être ignorée en application du droit interne doit toutefois être appliquée selon des critères objectifs. Ainsi, un État ne peut pas soutenir que des services sont réputés, dans son droit interne, relever d'un emploi salarié alors que, étant donné les faits et circonstances, il est manifeste que ces services sont fournis au titre d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises distinctes. L'allégement accordé en vertu

du paragraphe 2 de l’article 15 deviendrait vide de sens si les États pouvaient considérer que les services rendus relèvent d’un emploi salarié lorsqu’il est clair qu’il n’y a pas de relation d’emploi salarié ou pouvaient ne pas considérer comme employeur une entreprise exploitée par un non-résident, lorsqu’il est clair que cette entreprise fournit des services avec son propre personnel à une entreprise exploitée par un résident. Inversement, lorsque les services fournis par une personne peuvent être considérés à juste titre par un État comme fournis dans le cadre d’une relation d’emploi salarié et non d’un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises, cet État doit également considérer en toute logique que l’individu en question n’exerce pas ces activités pour le compte de l’entreprise qui est son employeur formel; cela peut être important, par exemple, lorsqu’il s’agit de déterminer si cette entreprise dispose d’un établissement stable à l’endroit où l’individu exerce ses activités.

8.12 Il n’est cependant pas toujours facile de déterminer si les services fournis par un individu peuvent légitimement être considérés par un État comme relevant d’un emploi salarié ou comme relevant d’un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises. Tout désaccord entre États sur ce point doit être réglé à la lumière des principes et exemples suivants (en utilisant, le cas échéant, la procédure amiable).

8.13 La nature des services fournis par l’individu est un facteur important, car il est logique de considérer qu’un salarié fournit des services qui entrent dans le cadre des activités de son employeur. Il sera donc important de déterminer si les services fournis par l’individu font partie intégrante des activités de l’entreprise à laquelle ces services sont fournis. À cette fin, un facteur essentiel sera la détermination de l’entreprise qui assume la responsabilité ou les risques des résultats obtenus du fait du travail de l’individu. Cependant, il est clair que cette analyse ne sera pertinente que si les services sont fournis directement par l’individu à une entreprise. Lorsque, par exemple, un individu fournit des services à un fabricant à façon ou à une entreprise sous-traitante, les services de cet individu ne sont pas fournis aux entreprises qui obtiendront les produits ou services en question.

8.14 Lorsqu’une comparaison de la nature des services rendus par l’individu avec les activités exercées par son employeur formel et par l’entreprise à laquelle les services sont fournis fait apparaître une relation d’emploi salarié qui diffère de la relation contractuelle formelle, les critères qui suivent peuvent aider à déterminer si c’est réellement le cas :

— Qui est habilité à donner au salarié des instructions sur la manière dont les travaux doivent être effectués ?

— Qui contrôle le lieu où le travail est effectué et qui en a la responsabilité ?

— La rémunération du salarié est-elle directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis (voir par. 8.15 ci-dessous) ?

— Qui met à la disposition du salarié le matériel et l'outillage nécessaires à l'exécution du travail ?

— Qui détermine le nombre de salariés qui exécutent le travail et les compétences exigées d'eux ?

— Qui a le droit de choisir la personne qui exécutera le travail et de mettre fin aux relations contractuelles qui seront engagées avec cette personne pour ce travail ?

— Qui a le droit d'imposer des sanctions disciplinaires liées au travail de cette personne ?

— Qui détermine les congés et l'horaire de travail de cette personne ?

8.15 Lorsqu'un individu qui est formellement un salarié d'une entreprise fournit des services à une autre entreprise, les arrangements financiers conclus entre les deux entreprises seront évidemment pertinents mais pas nécessairement déterminants pour savoir si la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis. Par exemple, si les montants facturés par l'entreprise qui emploie formellement l'individu représentent la rémunération, les avantages accessoires et autres coûts salariaux de cet individu liés aux services qu'il a fournis à l'autre entreprise, sans marge de bénéfice ou avec une marge de bénéfice qui est calculée en pourcentage de cette rémunération, des avantages accessoires et autres coûts salariaux, cela indiquerait que la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis. Cependant, on considérerait que ce n'est pas le cas si les montants facturés pour les services rendus n'ont aucun lien avec la rémunération de l'individu ou si cette rémunération ne constitue que l'un des nombreux facteurs pris en compte dans la facturation au titre de ce qui constitue réellement un contrat de prestations de services (par exemple, lorsqu'une entreprise de consultants calcule sa facture au client sur la base d'un tarif horaire appliqué au temps passé par l'un de ses salariés pour l'exécution d'un contrat particulier et que ce tarif tient compte des différents coûts de l'entreprise), sous réserve que cela soit conforme au principe de pleine concurrence si les deux entreprises sont associées. Il est cependant important de noter que la question de savoir si la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à

l'entreprise à laquelle les services sont fournis ne constitue que l'un des facteurs subsidiaires à prendre en compte pour rechercher si les services rendus par cet individu peuvent être considérés à bon droit par un État comme fournis dans le cadre d'une relation d'emploi salarié et non pas dans le cadre d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises.

8.16 *Exemple 1 :* Aco, société résidente de l'État A, conclut un contrat avec Bco, société résidente de l'État B, pour la fourniture de services de formation. Aco est spécialisée dans la formation des personnels à l'utilisation de différents logiciels et Bco souhaite faire former son personnel à des logiciels dont elle a récemment fait l'acquisition. X, salarié de Aco et résident de l'État A, est envoyé dans les locaux de Bco, dans l'État B, pour fournir des services de formation dans le cadre de ce contrat.

8.17 Dans ce cas, l'État B ne peut pas faire valoir que X a une relation d'emploi salarié avec Bco ni que Aco n'est pas l'employeur de X aux fins de la convention entre les États A et B. X est salarié au sens formel de Aco, et les services qu'il fournit, envisagés compte tenu des facteurs figurant aux paragraphes 8.13 et 8.14, font partie intégrante des activités d'Aco. Les services qu'il fournit à Bco sont exécutés pour le compte d'Aco en vertu du contrat conclu entre les deux entreprises. Par conséquent, si X n'est pas présent sur le territoire de l'État B durant plus de 183 jours pendant la période de 12 mois correspondante, et si Aco ne possède pas dans l'État B un établissement stable qui supporte la charge de la rémunération de X, l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 s'applique à la rémunération de X.

8.18 *Exemple 2 :* Cco, société résidente de l'État C, est la société mère d'un groupe dont l'une des filiales, Dco, est résidente de l'État D. Cco a mis au point une nouvelle stratégie mondiale de commercialisation des produits du groupe. Pour faire en sorte que cette stratégie soit bien comprise et suivie par Dco, qui vend les produits du groupe, Cco envoie X, l'un de ses salariés qui a participé à l'élaboration de la stratégie, travailler au siège de Dco pendant quatre mois afin de conseiller cette entreprise dans le domaine de la commercialisation et de faire en sorte que le département de la communication de Dco comprenne bien la stratégie de commercialisation menée au niveau mondial et s'y conforme.

8.19 Dans cette situation, l'activité de Cco comprend la gestion des activités mondiales de commercialisation du groupe et les services rendus par X font partie intégrante de cette activité. Même si l'on pourrait soutenir que Dco aurait facilement pu recruter un salarié pour exercer des activités de conseil en matière de commercialisation, il est clair que cette fonction peut aussi être remplie par un consultant, surtout lorsque

des connaissances particulières sont requises pendant une période relativement courte. Par ailleurs, la fonction de suivi de la conformité avec la stratégie de commercialisation du groupe au niveau mondial relève des activités de Cco plutôt que de celles de Dco. L'exception du paragraphe 2 de l'article 15 doit donc s'appliquer sous réserve que les autres conditions requises soient remplies.

8.20 *Exemple 3 :* Une entreprise multinationale possède et gère des hôtels au niveau mondial par l'intermédiaire d'un certain nombre de filiales. Eco, l'une de ces filiales, réside dans l'État E où elle détient et gère un hôtel. X est salarié de Eco et travaille dans cet hôtel. Fco, autre filiale du groupe, possède et gère un hôtel dans l'État F où l'on manque de salariés ayant des compétences en langues étrangères. Pour cette raison, X est affecté pendant cinq mois à la réception de l'hôtel de Fco. Fco paye les frais de déplacement de X, qui reste formellement employé et rémunéré par Eco, et verse à Eco des honoraires de gestion calculés en fonction de la rémunération de X, ses cotisations sociales et autres avantages accessoires pendant la période considérée.

8.21 Dans ce cas, le travail à la réception de l'hôtel de l'État F, s'il est envisagé compte tenu des facteurs mentionnés aux paragraphes 8.13 et 8.14, peut être considéré comme faisant partie intégrante des activités de gestion de l'hôtel de Fco plutôt que des activités d'Eco. Selon l'approche décrite ci-dessus, si, en vertu du droit interne de l'État F, les services de X sont considérés comme ayant été fournis à Fco dans le cadre d'une relation d'emploi salarié, l'État F devrait considérer logiquement que Fco est l'employeur de X et l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne devrait pas s'appliquer.

8.22 *Exemple 4 :* Gco est une société résidente de l'État G dont l'activité est de répondre aux besoins temporaires des entreprises en personnel hautement spécialisé. Hco est une société résidente de l'État H qui fournit des services d'ingénierie sur des chantiers de construction. Pour exécuter l'un de ses contrats dans l'État H, Hco a besoin d'un ingénieur pendant une période de 5 mois. Elle contacte Gco à cette fin. Gco recrute X, ingénieur résident de l'État X, et l'embauche dans le cadre d'un contrat de travail de 5 mois. En vertu d'un contrat distinct entre Gco et Hco, Gco s'engage à fournir les services de X à Hco pendant cette période. Les contrats stipulent que la rémunération de X, les cotisations sociales, les frais de déplacement et autres avantages accessoires et charges liées à l'emploi seront payés par Gco.

8.23 Dans ce cas, X fournit des services d'ingénierie alors que l'activité de Gco consiste à répondre à des besoins professionnels à court terme. Par leur nature, les services fournis par X ne font pas partie intégrante de

l'activité de son employeur formel. En revanche, ces services font partie intégrante des activités de Hco, société d'ingénierie. Compte tenu des facteurs indiqués aux paragraphes 8.13 et 8.14, l'État H pourrait donc considérer que, selon l'approche décrite ci-dessus, l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne s'applique pas en ce qui concerne la rémunération des services qui seront assurés par l'ingénieur dans cet État.

8.24 *Exemple 5 :* Ico est une société résidente de l'État I spécialisée dans la fourniture de services d'ingénierie. Ico emploie un certain nombre d'ingénieurs à temps complet. Jco, entreprise d'ingénierie de plus petites dimensions résidant dans l'État J, a besoin à titre temporaire des services d'un ingénieur pour terminer l'exécution d'un contrat sur un chantier dans l'État J. Ico convient avec Jco que l'un de ses ingénieurs, résident de l'État I, qui n'est momentanément affecté à l'exécution d'aucun contrat conclu par Ico, travaillera pendant 4 mois dans le cadre du contrat conclu par Jco et sous la supervision et le contrôle directs de l'un des ingénieurs en chef de Jco. Jco paiera à Ico une somme égale à la rémunération, aux cotisations sociales, aux frais de déplacement et autres avantages accessoires de cet ingénieur pendant la période en question, ainsi qu'une commission de 5 %. Jco accepte également d'indemniser Ico pour toutes réclamations éventuelles concernant le travail de cet ingénieur au cours de cette période.

8.25 Dans ce cas, même si Ico exerce des activités de prestation de services d'ingénierie, il est clair que les travaux effectués par l'ingénieur sur le chantier situé dans l'État J sont exercés pour le compte de Jco et non d'Ico. La supervision et le contrôle directs exercés par Jco sur le travail de l'ingénieur, le fait que Jco assume la responsabilité de ces travaux et supporte le coût de la rémunération de l'ingénieur pendant la période en question sont des facteurs qui peuvent justifier de conclure que l'ingénieur a une relation d'employé salarié avec Jco. Selon l'approche décrite ci-dessus, l'État J pourrait donc considérer que l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne s'applique pas à la rémunération des services de l'ingénieur qui seront fournis dans cet État.

8.26 *Exemple 6 :* Kco, société résidente de l'État K et Lco, société résidente de l'État L, font partie du même groupe multinational de sociétés. Une grande partie des activités de ce groupe sont organisées selon des critères fonctionnels, selon lesquels les salariés des différentes sociétés du groupe coopèrent sous la supervision de dirigeants qui sont situés dans des pays différents et employés par d'autres sociétés du groupe. X est une résidente de l'État K employée par Kco; elle est directrice chargée de la gestion des ressources humaines au sein du groupe multinational. Dans la mesure où X est employée par Kco, Kco fait fonction de centre de coûts en

ce qui concerne les coûts de gestion des ressources humaines du groupe; périodiquement, ces coûts sont facturés à chacune des sociétés du groupe sur la base d'une formule qui tient compte de divers facteurs tels que le nombre de salariés de chaque société. X est tenue de se rendre souvent dans d'autres pays où d'autres sociétés du groupe disposent de bureaux. Au cours de la dernière année, X a passé 3 mois dans l'État L afin de traiter des problèmes de gestion des ressources humaines de la société Lco.

8.27 Dans ce cas, le travail effectué par X fait partie des activités que Kco exerce pour son groupe multinational. Ces activités, comme d'autres telles que la communication d'entreprise, la stratégie, la finance et la fiscalité, la trésorerie, la gestion de l'information et les services juridiques, sont souvent centralisées au sein des grands groupes. Le travail effectué par X fait donc partie intégrante des activités de Kco. L'exception du paragraphe 2 de l'article 15 doit donc s'appliquer à la rémunération obtenue par X au titre des activités qu'elle exerce dans l'État L sous réserve que les autres conditions de cette exception soient satisfaites.

8.28 Lorsque, conformément aux principes et exemples ci-dessus, un État estime à juste titre que les services fournis dans le cadre d'une relation d'emploi salarié et non d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises, les entreprises en question risquent d'être tenues de prélever l'impôt à la source dans deux juridictions sur la rémunération de cette personne, même si, en définitive, la double imposition devrait être évitée (voir le paragraphe 8.10 ci-dessus). Cette difficulté administrative pourrait être en partie réduite si les administrations fiscales s'assuraient que leurs réglementations et pratiques nationales en cette matière sont claires, bien comprises par les employeurs et facilement accessibles. Par ailleurs, le problème peut être atténué si l'État de la résidence permet aux entreprises d'ajuster rapidement le montant d'impôt à prélever pour tenir compte de tout allégement des doubles impositions dont le salarié sera vraisemblablement susceptible de bénéficier.

9. Le paragraphe 3 rend applicable aux rémunérations des équipages de navires ou d'aéronefs en trafic international ou de bateaux servant à la navigation intérieure une règle qui suit, jusqu'à un certain point, celle qui est applicable aux revenus de la navigation maritime, intérieure et aérienne, c'est-à-dire qu'elles sont imposables dans l'État contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. Dans ses commentaires sur l'article 8, il est précisé que les États contractants peuvent convenir de conférer le droit d'imposer ces revenus à l'État de l'entreprise qui exploite les navires, bateaux ou aéronefs. Les raisons qui expliquent l'introduction de cette possibilité concernant les revenus de la navigation maritime, intérieure ou aérienne sont également valables pour ce qui est

de la rémunération de l'équipage. Les États contractants conservent donc la faculté de convenir d'une clause qui donne le droit d'imposer ces rémunérations à l'État de l'entreprise. Cette disposition, de même que celle du paragraphe 3 de l'article 15, suppose que la législation interne de l'État auquel est conféré le droit d'imposition lui permet d'imposer la rémunération d'une personne qui est au service de l'entreprise intéressée, quelle que soit sa résidence. Le paragraphe 3 de l'article 8 s'applique lorsque le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau. La législation interne de certains pays membres prévoit que les rémunérations perçues par les membres non résidents de l'équipage d'un navire ne sont imposables que si le navire a la nationalité de cet État. C'est pourquoi les conventions conclues entre ces États stipulent que le droit d'imposer ces rémunérations est accordé à l'État de la nationalité du navire. D'un autre côté, beaucoup d'États ne peuvent pas faire usage de ce droit d'imposition, auquel cas la clause pourrait entraîner une absence d'imposition. Cependant, les États dont la législation interne édicte ce principe d'imposition peuvent convenir bilatéralement de conférer à l'État de la nationalité du navire le droit d'imposer les rémunérations versées au titre d'emplois salariés à bord de navires.

10. Il est à noter que l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers ou des salariés travaillant à bord de camions et de trains entre plusieurs États n'a pas fait l'objet de dispositions particulières, car il est préférable que les problèmes résultant de conditions locales soient résolus directement par les États intéressés.

11. Aucune disposition spéciale n'a été prévue concernant les rémunérations perçues par les professeurs en visite et par les étudiants travaillant en vue d'acquérir une expérience pratique. De nombreuses conventions contiennent certaines dispositions visant ces cas, qui ont pour objet essentiel de faciliter les relations culturelles en prévoyant une exonération fiscale limitée. Parfois, la législation fiscale interne elle-même stipule cette exemption. L'absence de dispositions spécifiques ne saurait être interprétée comme constituant un obstacle à l'inclusion de telles dispositions dans les conventions bilatérales, au cas où on le jugerait souhaitable.

Traitement des options d'achat d'actions pour les salariés

12. Les règles différentes d'un pays à l'autre qui s'appliquent à l'imposition des options d'achat d'actions pour les salariés créent des problèmes particuliers qui sont examinés ci-dessous. S'il est vrai qu'un grand nombre de ces problèmes se posent pour d'autres formes de rémunération des salariés, notamment celles qui se fondent sur la valeur des actions de

la société de l'employeur ou d'une société apparentée, ils sont particulièrement aigus dans le cas des options d'achat d'actions. Cela tient pour une large part à ce que les options d'achat d'actions sont souvent imposées à un moment (par exemple lorsque l'option est exercée ou lorsque les actions sont vendues) qui est différent du moment où sont fournis les services d'emploi que ces options rémunèrent.

12.1 Comme il est indiqué au paragraphe 2.2, l'article autorise l'État de la source à imposer la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui constitue une rémunération provenant de l'emploi exercé dans cet État, même si l'impôt est perçu à un moment ultérieur lorsque le salarié n'est plus employé dans cet État.

12.2 L'article s'applique à l'avantage lié à l'emploi qui résulte d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié quel que soit le moment où cet avantage est imposé, mais il faut distinguer cet avantage lié à l'emploi du gain en capital pouvant provenir de l'aliénation d'actions acquises par l'exercice de l'option. C'est cet article et non l'article 13 qui s'applique à tout avantage découlant de l'option elle-même jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée (par exemple en cas d'annulation ou d'acquisition par l'employeur ou l'émetteur). Toutefois, dès lors que l'option a été exercée ou aliénée, l'avantage lié à l'emploi a été réalisé, et tout gain ultérieur sur les actions acquises (c'est-à-dire la valeur des actions telle qu'observée après exercice) est obtenu par le salarié en sa qualité d'investisseur-actionnaire et relève de l'article 13. En effet, c'est au moment de l'exercice que l'option, qui représente ce que le salarié a obtenu du fait de son emploi, s'éteint et que le bénéficiaire acquiert le statut d'actionnaire (et généralement investit de l'argent pour acquérir ce statut). Mais lorsque l'option qui a été exercée donne le droit au salarié d'acquérir des actions qui ne seront irrévocablement acquises qu'à la fin d'une période d'emploi exigée, il convient d'appliquer cet article à l'accroissement de valeur éventuellement observé jusqu'à la fin de la période d'emploi exigée qui est postérieure à l'exercice de l'option.

12.3 Le fait que l'article ne s'applique pas à l'avantage obtenu après l'exercice ou l'aliénation de l'option n'implique en aucune manière que l'imposition du revenu d'emploi en droit interne doive intervenir au moment de cet exercice ou de cette aliénation. Comme on l'a déjà indiqué, l'article n'impose aucune restriction quant au moment où le revenu en question peut être imposé par l'État de la source. Par conséquent, l'État de la source pourrait imposer le revenu en question au moment de l'attribution de l'option, au moment de l'exercice (ou de l'aliénation de l'option), au moment de la vente de l'action ou à tout autre moment. Toutefois, l'État de la source ne peut imposer que l'avantage lié à l'option même

et pas ce qui correspond à la détention ultérieure des actions acquises par l'exercice de cette option (sauf dans les circonstances visées dans la dernière phrase du paragraphe précédent).

12.4 Puisque le paragraphe 1 doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à tout avantage découlant de l'option jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée, peu importe la qualification de cet avantage ou de tout élément de cet avantage en droit fiscal interne. En conséquence, alors même que l'article doit être interprété en ce sens qu'il permet à l'État de la source d'imposer l'avantage observé jusqu'au moment où l'option a été exercée, vendue ou autrement aliénée, c'est à cet État qu'il appartient de se prononcer sur la façon d'imposer cet avantage, par exemple en tant que revenu d'emploi ou en tant que gain en capital. Si l'État de la source décide, par exemple, d'appliquer à l'option un impôt sur les gains en capital lorsque le salarié cesse d'être résident de ce pays, cet impôt sera autorisé en vertu de l'article. Il en sera de même dans l'État de la résidence. Par exemple, alors même que cet État aura un droit exclusif d'imposer l'accroissement de valeur de l'action observé après l'exercice, puisque cet accroissement de valeur sera considéré comme relevant de l'article 13 de la convention, il pourra décider de l'imposer en tant que revenu d'emploi ou en tant que gain en capital en vertu de sa législation interne.

12.5 L'avantage découlant d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié ne relèvera pas en général de l'article 21, qui ne s'applique pas aux revenus régis par d'autres articles, ou de l'article 18, qui ne s'applique qu'aux pensions et aux rémunérations similaires, même si l'option est exercée après cessation de l'emploi ou départ en retraite.

12.6 Le paragraphe 1 autorise l'État de la source à imposer les salaires, traitements et autres rémunérations similaires perçus au titre d'un emploi salarié exercé dans cet État. Pour déterminer si et dans quelle mesure une option d'achat d'actions destinée à un salarié provient de l'emploi exercé dans un État, il faut dans chaque cas prendre en compte l'ensemble des faits et circonstances pertinents, notamment les conditions contractuelles qui se rapportent à cette option (par exemple, les conditions dans lesquelles l'option attribuée peut être exercée ou cédée). Il convient à cet effet d'appliquer les principes généraux suivants.

12.7 Le premier principe est qu'en règle générale une option d'achat d'actions destinée à un salarié ne doit pas être considérée comme se rapportant à des services fournis après la période d'emploi exigée pour que le salarié acquière le droit d'exercer cette option. Par conséquent, lorsqu'une option d'achat d'actions est attribuée à un salarié à la condition qu'il exerce ses fonctions pour le même employeur (ou une entreprise associée) pendant trois ans, l'avantage lié à l'emploi qui découle de

cette option ne doit généralement pas être attribué aux services accomplis après cette période de trois ans.

12.8 Toutefois, pour l'application du principe qui précède, il importe de distinguer entre une période d'emploi exigée pour obtenir le droit d'exercer une option d'achat d'actions destinée à un salarié et un simple délai fixé pour l'exercice de l'option (délai de blocage). Ainsi, par exemple, une option qui est attribuée à un salarié à la condition qu'il reste au service du même employeur (ou d'une entreprise associée) pendant trois ans peut être considérée comme se rapportant aux services accomplis durant ces trois ans, alors qu'une option qui est attribuée, sans aucune condition d'emploi ultérieur, à un salarié à une certaine date, mais qui, en vertu des conditions dont elle est assortie, ne peut être exercée qu'après un délai de trois ans, ne doit pas être considérée comme se rapportant à l'emploi exercé durant ces années, puisque l'avantage lié à cette option serait obtenu par son bénéficiaire même s'il quittait son emploi immédiatement après l'attribution de l'option et attendait les trois années exigées avant de l'exercer.

12.9 Il importe également de distinguer deux situations : celle où une période d'emploi est exigée comme condition de l'acquisition du droit d'exercer l'option et celle où l'option déjà acquise peut devenir caduque si elle n'est pas exercée avant la cessation de l'emploi (ou à bref délai après la cessation de l'emploi). Dans la seconde situation, l'avantage lié à l'option ne doit pas être considéré comme se rapportant aux services accomplis après l'acquisition de l'option, puisque le salarié a déjà obtenu l'avantage et pourrait en fait le réaliser à tout moment. La condition en vertu de laquelle l'option déjà acquise peut devenir caduque en cas de cessation de l'emploi n'est pas une condition pour l'acquisition de l'avantage, mais une condition en vertu de laquelle l'avantage déjà acquis peut ultérieurement être perdu. Cette distinction peut être illustrée par les exemples suivants :

— *Exemple 1 :* Le 1er janvier de l'année 1, une option d'achat d'actions est attribuée à un employé. L'acquisition de cette option est sujette à la condition que l'employé demeure à l'emploi du même employeur jusqu'au 1er janvier de l'année 3. Une fois cette condition remplie, l'option peut être exercée du 1er janvier de l'année 3 au 1er janvier de l'année 10 (il s'agit d'une option dite « américaine[43] »). Il est toutefois prévu que toute option qui n'aura pas été exercée deviendra caduque

[43] Dans le cas d'une option « américaine », le droit d'acquérir une action peut être exercé pendant une certaine période (typiquement quelques années); dans le cas d'une option « européenne », ce droit ne peut être exercé qu'à un moment précis (soit à une date donnée).

lors de la perte de l'emploi. Dans cet exemple, le droit d'exercer l'option est acquis le 1er janvier de l'année 3 (soit la date d'acquisition [*vesting*]) puisqu'il n'est plus nécessaire d'être employé après cette date pour obtenir le droit d'exercer l'option.

— *Exemple 2 :* Le 1er janvier de l'année 1, une option d'achat d'actions est attribuée à un employé. L'option peut être exercée le 1er janvier de l'année 5 (il s'agit d'une option dite « européenne »). L'option a été accordée à la condition de ne pouvoir être exercée le 1er janvier de l'année 5 que s'il n'a pas été mis fin à l'emploi avant cette date. Dans cet exemple, le droit d'exercer l'option n'est pas acquis avant le 1er janvier de l'année 5 (soit la date d'exercice) puisqu'un emploi jusqu'à cette date est une condition requise pour l'acquisition du droit d'exercer l'option [*vesting*].

12.10 Il est des cas où ce premier principe ne devrait pas s'appliquer. Tel pourrait être le cas, par exemple, lorsque l'option d'achat d'action est attribuée à un employé sans condition au moment où il prend ses fonctions, est transféré dans un autre pays ou accède à des responsabilités nouvelles et que, dans chaque cas, l'option est clairement liée aux nouvelles fonctions que le salarié exercera pendant une période déterminée. Dans ce cas, il peut être approprié de considérer que l'option se rapporte à ces nouvelles fonctions, même si le droit d'exercer cette option est acquis avant que ces fonctions n'aient été exercées. En outre, il y a des cas où une option peut être exercée sur un plan technique, mais où cette option confère au salarié le droit d'acquérir des actions qui ne seront pas acquises avant la fin d'une certaine période d'emploi. Dans ce cas, il pourrait être approprié de considérer que l'avantage lié à l'option se rapporte aux fonctions exercées durant toute la période écoulée entre l'attribution de l'option et l'acquisition des actions.

12.11 Le second principe est qu'une option d'achat d'actions destinée à un salarié ne devrait être considérée comme se rapportant à des fonctions exercées avant le moment où elle est attribuée que pour autant que cette attribution vise à récompenser l'exercice de ces fonctions par le bénéficiaire pendant une durée précise. Tel serait le cas, par exemple, lorsque la rémunération est clairement fondée sur la performance passée du salarié durant une certaine période ou sur les résultats financiers passés de l'employeur et subordonnée au fait que le salarié a été employé par l'employeur ou une entreprise associée durant la période à laquelle se rapportent ces résultats financiers. De même, dans certains cas, il peut y avoir des éléments objectifs qui montrent que, durant une période d'emploi passée, les participants à un plan d'options d'achat d'actions étaient fondés à penser qu'une partie de leur rémunération au titre de cette pé-

riode proviendrait du plan par l'attribution ultérieure d'options d'achat d'actions. Un tel élément pourrait être, par exemple, la pratique régulièrement observée d'un employeur ayant attribué un volume similaire d'options d'achat d'actions pendant plusieurs années, tant que rien n'indique que cette pratique pourrait être abandonnée. Sous réserve d'autres facteurs, ce type d'élément pourrait être très pertinent pour déterminer si et dans quelle mesure l'option d'achat d'actions se rattache à cette période d'emploi passée.

12.12 Lorsqu'une période d'emploi est exigée pour obtenir le droit d'exercer une option d'achat d'actions destinée à un salarié, mais que cette condition n'est pas appliquée dans certaines circonstances, par exemple lorsque l'employeur met fin à la relation d'emploi ou lorsque le salarié atteint l'âge de la retraite, l'avantage lié à l'option d'achat d'actions doit être considéré comme se rattachant uniquement à la période de services effectivement accomplis au moment où ces circonstances se sont en fait produites.

12.13 Enfin, il peut y avoir des cas où certains facteurs amènent à penser que l'option vient récompenser des services passés, alors que d'autres facteurs semblent indiquer qu'elle est liée à des services futurs. En cas de doute, il faudrait admettre que les options d'achat d'actions sont généralement accordées aux salariés pour les inciter à améliorer leurs performances futures ou pour les fidéliser. En conséquence, les options d'achat d'actions attribuées aux salariés sont principalement liées à des services futurs. Cependant, tous les faits et circonstances devront être pris en compte avant de conclure ainsi et il y aura des cas où l'on pourra démontrer que l'option d'achat d'actions se rapporte à la fois à des périodes de services passés et à des périodes de services futurs (par exemple, l'option n'est attribuée que si le salarié a atteint un certain objectif de performance l'année précédente, mais ne peut être exercée que si le salarié continue d'exercer ses fonctions pendant encore trois ans).

12.14 Lorsque, sur la base des principes qui précèdent, une option d'achat d'actions est considérée comme se rapportant à un emploi exercé dans plus d'un État, il faudra déterminer, pour l'application de l'article 15 et des articles 23 A et 23 B, quelle est la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui se rapporte à l'emploi exercé dans chaque État. Dans ce cas, l'avantage lié à l'emploi qui doit être imputé à l'option d'achat d'actions doit être considéré comme obtenu dans un pays donné en proportion du nombre de jours durant lesquels l'emploi a été exercé dans ce pays par rapport au nombre total de jours durant lesquels les services d'emploi auxquels se rapporte l'option d'achat d'actions ont été fournis. À cet effet, les seules périodes de service à prendre en compte sont celles

qui sont pertinentes dans l'optique du plan d'options d'achat d'actions, autrement dit celles au cours desquelles les services sont fournis au même employeur ou à d'autres employeurs si l'emploi auprès de ceux-ci intervient dans le calcul de la période d'emploi exigée pour acquérir le droit d'exercer l'option.

12.15 Les pays membres ont la possibilité de s'écarter de l'application au cas par cas des principes ci-dessus (aux paragraphes 12.7 à 12.14) en s'entendant sur une méthode spécifique dans un contexte bilatéral. Par exemple, deux pays imposant essentiellement au moment de l'exercice de l'option peuvent convenir, à titre de principe général, d'imputer le revenu d'une option se rapportant principalement à des services futurs aux services accomplis par un salarié dans les deux États entre la date de l'attribution et la date de l'exercice. Par conséquent, dans le cas d'options qui ne peuvent être exercées que lorsque le salarié a fourni des services à l'employeur pendant une certaine période, deux États pourraient convenir d'une méthode imputant le revenu de l'option à chaque État en fonction du nombre de jours durant lesquels le salarié a exercé son emploi dans chaque État pour l'employeur au cours de la période se situant entre la date de l'attribution et la date de l'exercice. Un autre exemple serait celui de deux pays appliquant un régime fiscal similaire aux options d'achat d'actions destinées aux salariés et adoptant des dispositions qui confèrent à l'un des États contractants le droit exclusif d'imposition de l'avantage lié à l'emploi, même si une fraction mineure des services d'emploi auxquels l'option se rapporte ont été fournis dans l'autre État. Bien entendu, les pays membres devront faire preuve de prudence dans l'adoption de telles méthodes, parce qu'elles peuvent entraîner une double imposition ou une double non-imposition si une partie de l'emploi est exercée dans un État tiers qui n'applique pas une méthode similaire.

2. Bien qu'en règle générale, les dispositions des articles 14, 15, 19 et 23 suffisent à éviter les doubles impositions aux professeurs en visite, il peut y avoir des pays désireux de consacrer à ce cas un article spécifique. On se reportera aux paragraphes 10 à 12 des commentaires portant sur l'article 20, où le sujet est traité en détail.

Article 16

TANTIÈMES ET RÉMUNÉRATION DU PERSONNEL DE DIRECTION DE HAUT NIVEAU

1. Le paragraphe 1 de l'article 16 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 16 du Modèle de convention de l'OCDE.

2. Le paragraphe 1 de l'article 16 du Modèle de convention des Nations Unies reprenant l'intégralité de l'article 16 du Modèle de l'OCDE, on peut citer les commentaires portant sur ce dernier :

> 1. Cet article vise les rémunérations perçues par une personne physique ou morale qui est un résident d'un État contractant, en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre État contractant. Comme il pourrait parfois être difficile de déterminer où les services ont été rendus, la disposition traite les services comme étant rendus dans l'État de la résidence de la société considérée.
>
> 1.1 Les pays membres ont généralement compris « tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires » comme incluant les avantages en nature reçus par une personne en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société (par exemple des options d'achat d'actions, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs).
>
> 2. Il est fréquent qu'un membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société exerce aussi d'autres activités auprès de la société, par exemple, en tant que salarié, conseiller, consultant, etc. L'article ne s'applique évidemment pas aux émoluments qui lui sont versés pour l'exercice de ces autres activités. [Cette conception n'est pas applicable au Modèle de convention des Nations Unies dans la mesure où le paragraphe 2 de l'article 16 s'applique.]
>
> 3. Dans certains pays, les sociétés comprennent des organes qui sont assimilables à des conseils d'administration ou de surveillance. Les États contractants ont la faculté, dans leurs conventions bilatérales, d'inclure ces organes de sociétés dans une disposition correspondant à celle de l'article 16.
>
> 3.1 Un grand nombre des problèmes examinés aux paragraphes 12 à 12.15 des commentaires sur l'article 15 à propos des options d'achat d'actions attribuées aux salariés se posent également dans le cas des options d'achat d'actions attribuées aux membres du conseil d'administration ou de surveillance d'une société. Dans la mesure où les options d'achat d'actions sont attribuées à un résident d'un État contractant en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est résidente d'un autre État, cet autre État aura le droit d'imposer la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui constitue des tantièmes, jetons de présence ou rétributions similaires (voir le paragraphe 1.1 ci-dessus), même si l'impôt est perçu ultérieurement lorsque la personne n'est plus membre de ce conseil d'administration ou de sur-

veillance. L'article s'applique à l'avantage provenant d'une option d'achat d'actions attribuée aux membres du conseil d'administration ou de surveillance indépendamment du moment où cet avantage est imposé, mais il faut distinguer l'avantage en question du gain en capital pouvant provenir de l'aliénation d'actions acquises par exercice de l'option. C'est cet article, et pas l'article 13, qui s'applique à tout avantage provenant de l'option même jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée (par exemple, par annulation ou par acquisition par la société ou par l'émetteur). Mais une fois que l'option a été exercée ou aliénée, l'avantage imposable au titre de l'article a été réalisé et tout gain ultérieur sur les actions acquises (c'est-à-dire la plus-value sur les actions après l'exercice de l'option) aura été obtenu par le membre du conseil d'administration ou du conseil de surveillance en sa qualité d'investisseur-actionnaire et relèvera de l'article 13. En effet, c'est au moment de l'exercice que l'option — ce que le membre du conseil d'administration ou de surveillance a obtenu ès qualité — disparaît et le bénéficiaire acquiert le statut d'actionnaire (et généralement investit de l'argent pour le devenir).

3. L'article 16 du Modèle de convention des Nations Unies comprend aussi un second paragraphe ne figurant pas dans le Modèle de l'OCDE, visant les rémunérations perçues par les dirigeants occupant un poste de direction de haut niveau.

4. L'ancien Groupe d'experts a décidé que, lorsqu'un poste de direction de haut niveau d'une société qui est résidente d'un État contractant est occupé par un résident de l'autre État contractant, la rémunération versée à ce dirigeant doit être soumise au même principe que les tantièmes.

5. L'expression « poste de direction de haut niveau » ne vise qu'un groupe limité de postes, auxquels s'attache la responsabilité principale de la direction générale des affaires de la société, distincte des activités des membres des conseils d'administration : les titulaires de ces postes ont à la fois des activités de membre du conseil d'administration et de dirigeant de haut niveau.

Article 17

ARTISTES ET ATHLÈTES

1. L'article 17 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE, avec une modification. Au lieu du mot « sportifs » utilisé dans le Modèle de convention de l'OCDE (où il remplaçait « athlètes » utilisé précédemment dans le Modèle des Nations Unies comme dans celui de l'OCDE), il a été décidé de garder « athlètes », qui peut être masculin ou féminin, et qui, bien que, au contraire du mot « artistes »,

n'était pas illustré d'exemples dans le paragraphe 1 et devait être interprété aussi dans un sens large, conforme à l'esprit et à l'objet de l'article.

2. Les commentaires concernant l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE dit ceci :

> 1. Le paragraphe 1 prévoit que les artistes et les sportifs qui sont des résidents d'un État contractant sont imposables dans l'autre État contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient un caractère d'activité d'entreprise ou d'activité salariée. Cette disposition fait donc exception soit à la règle énoncée à l'article 7, soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15.
>
> 2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes du spectacle et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités d'entreprise. Pour ce faire, il suffira de modifier le texte de l'article de façon à y prévoir qu'il s'applique sous réserve du seul article 7. Dans ce cas, les artistes du spectacle et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article.
>
> 3. Le paragraphe 1 vise les artistes et sportifs. Il n'est pas possible de donner une définition précise du terme « artiste », mais le paragraphe 1 donne des exemples de personnes qui peuvent être considérées comme tel. Cette liste ne doit pas être considérée comme exhaustive. D'une part, ce terme inclut clairement l'acteur de théâtre, l'acteur de cinéma et l'acteur participant à des films publicitaires télévisés (ancien sportif compris). L'article peut aussi être appliqué aux artistes et sportifs participant à des activités de nature politique, sociale, religieuse ou charitable dès lors que ces activités comportent un élément de divertissement. En revanche, il ne s'applique pas aux intervenants invités à un colloque ni au personnel administratif ou technique (par exemple, les cameramen pour le tournage d'un film, les producteurs, les metteurs en scène, les chorégraphes, le personnel technique ou les accompagnateurs d'un groupe *pop*). Entre les deux, il existe une zone intermédiaire dans laquelle il convient d'apprécier le profil global des activités de la personne intéressée.
>
> 4. Un particulier peut à la fois diriger un spectacle et y participer, ou peut diriger et produire un programme de télévision ou un film tout en y jouant un rôle. Dans de tels cas, il convient de déterminer la nature des activités exercées dans le pays où le spectacle a eu lieu. Si celles-ci ont principalement un caractère de prestation scénique, l'article est appli-

cable à tous les revenus correspondants que l'intéressé perçoit dans ce pays. Si, au contraire, la prestation scénique ne constitue qu'une partie négligeable de ses activités dans ce pays, le revenu sera totalement exclu du champ de l'article. Dans les situations intermédiaires, une répartition sera nécessaire.

5. Si aucune définition précise n'est donnée du terme de « sportif », celui-ci ne vise pas seulement les participants à des manifestations athlétiques traditionnelles (comme les coureurs à pied, les sauteurs et les nageurs). Il vise aussi, par exemple, les joueurs de golf, les jockeys, les joueurs de football, de cricket et de tennis ainsi que les coureurs automobiles.

6. L'article s'applique également à d'autres participants à des activités qui ont généralement le caractère de divertissement tels que les joueurs de billard ou de *snooker* et les participants à des tournois d'échec ou de bridge.

7. Les revenus perçus par les imprésarios, etc., pour organiser la prestation d'un artiste ou d'un sportif n'entrent pas dans le champ de l'article mais tout revenu qu'ils perçoivent pour le compte de l'artiste ou du sportif est naturellement visé par cet article.

8. Le paragraphe 1 s'applique au revenu perçu directement ou indirectement, à titre individuel, par un artiste ou un sportif. Dans certains cas, la rémunération n'est pas versée directement à l'exécutant ou à son imprésario/agent. Ainsi, un musicien d'orchestre peut percevoir un salaire au lieu d'être payé au cachet; l'État contractant où se déroule un concert est en droit, conformément au paragraphe 1, d'imposer la part du salaire du musicien qui correspond à ce concert. De même, lorsqu'un artiste ou sportif est employé, par exemple par une société unipersonnelle, l'État où l'activité est exercée peut imposer une fraction appropriée de toute rémunération versée à la personne physique. En outre, lorsque la législation du pays permet de faire abstraction de telles entités, et de traiter les revenus comme revenant directement à l'individu, le paragraphe 1 permet à l'État où s'est déroulé un spectacle d'imposer le revenu perçu par l'entité au profit de l'individu pour ce spectacle, même si ce revenu ne lui est pas versé effectivement sous forme de rémunération.

9. Outre les droits obtenus au titre des manifestations auxquelles ils participent directement, les artistes et sportifs perçoivent souvent des revenus sous forme de redevances, de droits de publicité ou de parrainage. En général, d'autres articles seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de lien direct entre les revenus et un spectacle public donné par l'artiste ou le sportif dans le pays intéressé. Les redevances correspondant à des droits de propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17 (voir par. 18 des commentaires sur l'article

12), mais en général les droits de publicité et de parrainage sortent du cadre de l'article 12. L'article 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage, etc., qui sont directement ou indirectement liés aux manifestations ou spectacles qui ont lieu dans un État donné. Les revenus du même type qui ne peuvent être imputés à ces manifestations ou spectacles relèvent des règles normales de l'article [14] ou de l'article 15, le cas échéant. Les versements reçus en cas d'annulation d'un spectacle sortent également du cadre de l'article 17 et relèvent des articles 7, [14] ou 15, selon le cas.

10. L'article ne fait pas mention des modalités de calcul du revenu visé. Il revient à la législation nationale de chaque État contractant de déterminer l'importance des déductions éventuelles au titre des dépenses. Les législations nationales diffèrent sur ce point, certaines prévoyant une imposition à la source à un taux peu élevé applicable à la rémunération brute versée aux artistes ou aux sportifs. De telles dispositions s'appliquent parfois aussi aux revenus versés à des groupes ou à des équipes, troupes, etc. constituées en personnes morales. Certains États peuvent néanmoins considérer que l'imposition du montant brut peut être inappropriée dans certaines circonstances même si le taux applicable est bas. Ces États peuvent souhaiter offrir au contribuable la possibilité d'être imposé sur un montant net. Ce résultat pourrait être obtenu en incluant un paragraphe rédigé comme suit :

> Lorsqu'un résident d'un État contractant tire un revenu auquel il est fait référence au paragraphe 1 ou 2 et que ce revenu est imposable dans l'autre État contractant sur la base du montant brut, cette personne peut, dans un délai de [délai à déterminer par les États contractants], demander par écrit à l'autre État contractant que ce revenu soit imposable dans cet autre État sur la base d'un montant net. Cette demande doit être acceptée par cet autre État. Pour déterminer le revenu imposable de ce résident dans l'autre État, sont admises en déduction les dépenses déductibles selon la législation nationale de l'autre État qui sont exposées aux fins des activités exercées dans cet autre État et dont la déduction est accordée à un résident de cet autre État qui exerce des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues.

11. Le paragraphe 1 de l'article s'applique aux revenus qu'un artiste ou un sportif tire de ses activités personnelles. Le paragraphe 2 traite des cas où les revenus de ses activités sont attribués à d'autres personnes. Si le revenu d'un artiste ou d'un sportif est réalisé par une autre personne et que l'État de la source n'a pas l'autorité législative pour faire abstraction de la personne qui reçoit le revenu de façon à imposer directement l'artiste ou

le sportif sur ce revenu, le paragraphe 2 prévoit que la fraction du revenu sur laquelle l'artiste ou le sportif ne peut être imposé peut être imposée comme revenu de la personne qui le reçoit. Si la personne qui reçoit le revenu exerce des activités d'entreprise, l'État de la source peut imposer ce revenu même si celui-ci n'est pas imputable à un établissement stable situé dans ce pays. Cependant, il n'en va pas toujours ainsi. Il y a trois cas principaux de ce genre :

a) Le premier cas est celui où une société de gestion perçoit une rémunération pour la venue, par exemple, d'un groupe de sportifs (qui n'a pas lui-même la personnalité juridique).

b) Le deuxième cas est celui d'une équipe, d'une troupe, d'un orchestre, etc., qui est constitué en personne morale. Les revenus des spectacles ou événements sportifs peuvent être versés à cette entité. Les membres de l'équipe, de l'orchestre, etc., seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où se déroule le spectacle ou l'événement sportif, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient) en contrepartie du spectacle ou de l'événement; toutefois, si les membres perçoivent une rémunération périodique fixe et s'il est difficile d'attribuer une part de ces revenus à des manifestations particulières, les pays membres peuvent décider, unilatéralement ou bilatéralement, de ne pas l'imposer. Le bénéfice réalisé par cette personne morale du fait de ce spectacle ou événement serait imposable en vertu du paragraphe 2.

c) Le troisième cas concerne certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste ou par un sportif n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à une « société d'artiste », de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfice de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Certains pays font abstraction de tels dispositifs dans leur législation nationale et considèrent les revenus comme réalisés par l'artiste ou le sportif : lorsque c'est le cas, le paragraphe 1 leur permet d'imposer les revenus tirés d'activités exercées sur leur territoire. D'autres pays n'ont pas cette possibilité. Lorsqu'un spectacle y est organisé, le paragraphe 2 permet à l'État en question d'imposer les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entité. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition

ont la faculté de convenir d'autres solutions ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent.

11.1 L'application du paragraphe 2 ne se limite pas aux situations dans lesquelles l'artiste du spectacle ou le sportif et l'autre personne à laquelle les revenus sont attribués, par exemple une société de promotion d'artistes ou de sportifs, sont tous deux résidents d'un même État contractant. Ce paragraphe autorise l'État dans lequel sont exercées les activités d'un artiste du spectacle ou d'un sportif à imposer les revenus tirés de ces activités et attribués à une autre personne, quelles que soient les autres dispositions de la convention qui seraient autrement applicables. Ainsi, nonobstant les dispositions de l'article 7, ce paragraphe autorise cet État à imposer les revenus tirés par une société de promotion d'artistes ou de sportifs résidente dans l'autre État contractant, même lorsque l'artiste ou le sportif concerné n'est pas lui-même résident de cet autre État. De la même façon, lorsque les revenus d'un artiste résident de l'un des États contractants sont attribués à une personne, par exemple une société de promotion d'artistes ou de sportifs, qui est résidente d'un État tiers avec lequel l'État de la source ne possède pas de convention fiscale, rien n'empêchera cet État contractant d'imposer cette personne conformément à sa législation nationale.

11.2 Il convient toutefois de noter qu'en règle générale, quelles que soient les dispositions de l'article 17, la convention n'empêche pas l'application des mesures générales de lutte contre l'évasion fiscale prévues par la législation de l'État de la source qui permettent à cet État d'imposer soit l'artiste/le sportif, soit la société de promotion dans les cas d'usage abusif, comme le prévoit d'ailleurs le paragraphe 24 des commentaires sur l'article 1.

12. Dans les cas visés aux paragraphes 1 et 2, lorsque l'État dont la personne qui reçoit le revenu est un résident utilise, pour éviter les doubles impositions, la méthode de l'exemption, cet État serait dans l'impossibilité d'imposer ce revenu même si l'État où la prestation a été fournie ne pouvait pas faire usage de son droit d'imposition; c'est donc la méthode de l'imputation qui doit être utilisée dans ces cas. Le même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'État dont la personne qui perçoit le revenu est un résident dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'État où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par les paragraphes 1 et 2. Les États contractants ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'impôt.

13. En général, l'article 17 s'applique lorsque l'artiste ou le sportif est au service d'un État et perçoit des revenus de cet État [...]. Certaines conventions prévoient que l'article 17 n'est pas applicable aux artistes du spectacle et aux sportifs qui sont au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics.

14. Certains pays peuvent estimer qu'il y a lieu d'exclure du champ d'application de l'article les manifestations bénéficiant de fonds publics. Ces pays ont le droit d'insérer une clause à cette fin mais les exonérations doivent être fondées sur des critères objectifs et faciles à définir, afin que l'exemption ne soit accordée que dans les cas visés. La clause pourrait être rédigée comme suit :

> Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables aux revenus d'activités exercées par des artistes ou des sportifs dans un État contractant si la visite dans cet État est entièrement ou principalement financée par des fonds publics d'un ou des deux États contractants ou de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales. Dans ce cas, le revenu n'est imposable que dans l'État contractant où réside l'artiste ou le sportif.

3. Lorsque cette question a été examinée par l'ancien Groupe d'experts, quelques membres du Groupe ont estimé que les exemples donnés dans les commentaires sur l'article 17, paragraphe 2, du Modèle de convention de l'OCDE ne devaient pas être interprétés comme limitant le champ d'application de l'impôt aux revenus mentionnés dans ces commentaires. En fait, le libellé des commentaires autoriserait l'imposition de l'entreprise dans l'autre État contractant, sous réserve des limitations prévues pour les artistes et les sportifs qui résident dans un État contractant et exercent leur activité dans l'autre.

4. D'autres experts ont au contraire considéré que certains pays souhaiteraient peut-être que le paragraphe 2 ait une portée plus étroite.

Article 18

PENSIONS ET PRESTATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE

A. Considérations générales

1. L'article 18 du Modèle de convention des Nations Unies fait l'objet de deux variantes : 18 A et 18 B.

2. L'article 18 A, comme l'article 18 du Modèle de convention de l'OCDE, confère au pays de la résidence le droit exclusif d'imposer les pensions et autres rémunérations similaires. Toutefois, il s'écarte du texte de l'OCDE en

ce qu'il donne au pays de la source le droit exclusif d'imposition quand les versements sont effectués au titre d'une caisse publique qui fait partie du régime de sécurité sociale de cet État, ou de l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

3. L'article 18 B prévoit que le pays de la source peut imposer les pensions et autres rémunérations analogues et les dispositions des articles 23 A et 23 B détermineront si le pays de la résidence exemptera ce revenu ou permettra de déduire de sa propre imposition du paiement en question un impôt payé dans l'État de la source. L'article 18 B permet exclusivement au pays de la source de disposer du droit d'imposition quand les versements sont effectués au titre d'une caisse publique qui fait partie du régime de sécurité sociale d'un État, ou de l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 18 A

Paragraphe 1

4. Selon cet article, les pensions payées au titre d'emplois salariés privés ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. Comme ce paragraphe reprend le texte de l'article 18 du Modèle de convention de l'OCDE, le Comité considère que la partie ci-après des commentaires de l'OCDE est applicable :

> 1. Selon cet article, les pensions payées au titre d'emplois salariés privés ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. Divers arguments du domaine de la politique fiscale ou d'ordre administratif viennent étayer le principe selon lequel le droit d'imposition de ce type de pension, et d'autres rémunérations similaires, doit être laissé à l'État de la résidence. L'État de la résidence du bénéficiaire d'une pension est par exemple mieux placé que tout autre État pour apprécier la capacité globale de l'intéressé de payer l'impôt, laquelle dépend, pour l'essentiel, de ses revenus mondiaux et de sa situation personnelle, notamment de sa situation familiale. Cette solution évite aussi d'imposer au bénéficiaire de ce type de pension la charge administrative qu'implique le fait de devoir se conformer à des obligations fiscales dans d'autres États que son État de résidence.
>
> ***Champ d'application de l'article***
>
> 3. Sont visées par l'article non seulement les pensions payées directement à d'anciens salariés mais aussi à d'autres bénéficiaires (par exemple les conjoints survivants, les partenaires ou les enfants des salariés) et les autres rémunérations similaires telles que les rentes viagères versées au

titre d'emplois antérieurs. L'article s'applique également aux pensions au titre des services rendus à un État, ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui ne sont pas couvertes par les dispositions du paragraphe 2 de l'article 19. L'article ne s'applique toutefois qu'aux versements liés à un emploi antérieur; il ne saurait donc s'appliquer, par exemple, à une rente viagère que le bénéficiaire aurait constituée directement grâce à un capital accumulé en dehors de tout régime de retraite lié à un emploi. L'article s'applique indépendamment du traitement fiscal du régime dans le cadre duquel les paiements en question sont effectués; par conséquent, un paiement effectué dans le cadre d'un plan de retraite qui ne donne pas droit à un allégement fiscal pourrait néanmoins constituer une « pension ou autre rémunération similaire » (le décalage fiscal qui pourrait se produire dans un tel cas est examiné ci-dessous).

4. Divers versements peuvent être effectués au profit d'un salarié après la cessation d'emploi. La question de savoir si ces versements relèvent ou non de l'article 18 doit s'apprécier en fonction de la nature des paiements, compte tenu des faits et circonstances dans lesquels ils sont effectués, ainsi qu'il est expliqué dans les deux paragraphes suivants.

5. Alors que le terme « pension », au sens qui est ordinairement donné au mot, couvre uniquement les versements périodiques, l'expression « autres rémunérations similaires » est suffisamment large pour couvrir des versements sans caractère périodique. Un versement forfaitaire effectué en lieu et place de versements périodiques à titre de pension effectué au moment de la cessation d'emploi ou après peut donc entrer dans le champ d'application de cet article.

6. Savoir si un versement spécifique doit être considéré comme autre rémunération similaire à une pension ou comme rémunération finale de services relevant de l'article 15 est une question de fait. Par exemple, s'il apparaît que la raison du versement forfaitaire est la transformation de la pension ou la compensation pour une pension réduite, alors le versement peut être caractérisé comme « autres rémunérations similaires » relevant de l'article 18. Tel serait le cas, par exemple, lorsqu'une personne aurait la possibilité de choisir, au moment de son départ à la retraite, entre le versement d'une pension ou un montant forfaitaire calculé par référence au montant total des cotisations ou au montant de la pension à laquelle l'intéressé aurait droit normalement en vertu des règles régissant le régime de retraite. La source du versement est un élément important à considérer; les versements effectués dans le cadre d'un régime de retraite devraient normalement être couverts par l'article 18. Les autres éléments qui pourraient aider à déterminer si le versement relève de l'article 18 sont notamment les suivants : le paiement est-il effectué lors

de la cessation d'activité qui y donne droit ou après celle-ci; le bénéficiaire continue-t-il à travailler; le bénéficiaire a-t-il atteint l'âge normal de la retraite par rapport à l'emploi considéré; quelle est la situation des autres personnes qui ont droit au même type de versement forfaitaire et le bénéficiaire peut-il bénéficier, simultanément, d'autres prestations de pension ? Le remboursement des cotisations de pension (après un emploi temporaire, par exemple) n'entre pas dans la catégorie des « autres rémunérations similaires » au sens de l'article 18. Lorsque des difficultés se posent concernant l'imposition de tels versements, les États contractants devraient résoudre la difficulté en recourant aux dispositions de l'article 25.

7. L'article 18 ne s'appliquant qu'aux pensions et autres rémunérations similaires payées au titre d'un emploi antérieur, il ne couvre pas les autres types de pension telles que les pensions payées au titre de services fournis antérieurement dans le cadre d'un travail indépendant. Certains États, toutefois, étendent le champ d'application de l'article à tous les types de pension, y compris les pensions pour fonctions publiques. Les États peuvent, s'ils le souhaitent, insérer des dispositions en ce sens dans leurs conventions bilatérales.

Problèmes transfrontaliers relatifs aux pensions

8. La mondialisation de l'économie et le développement des communications et des transports internationaux ont considérablement accru la mobilité internationale des personnes, tant pour des raisons professionnelles que pour des raisons personnelles. D'où l'importance accrue des problèmes transfrontaliers liés aux interactions entre les différents arrangements de pension qui existent dans les différents États et qui sont principalement conçus sur la base de considérations de pure politique intérieure. Comme ces problèmes touchent souvent un grand nombre de personnes, il est souhaitable de les aborder dans des conventions fiscales afin de lever les obstacles au mouvement international des personnes, et des employés en particulier.

9. Plusieurs de ces questions résultent des décalages liés aux différences entre les approches générales que les États appliquent à l'épargne-retraite. Dans de nombreux États, les cotisations de pension bénéficient d'incitations fiscales. Ces incitations prennent souvent la forme d'un différé d'impôt qui fait que la part de revenu que l'intéressé consacre à un régime de pension et les revenus générés dans le cadre de ce régime ou les droits à pension que l'intéressé se constitue ainsi sont exonérés d'impôt. À l'inverse, les prestations de pension résultant de ce type d'arrangement sont imposables au moment où elles sont perçues. D'autres États,

par contre, traitent les cotisations de pension comme d'autres formes d'épargne et n'accordent d'exonération ni sur les cotisations ni sur les revenus dégagés par ces cotisations; logiquement, ils n'imposent donc pas les prestations de pension. Entre ces deux approches, il existe une multiplicité de systèmes dans lesquels les cotisations, les revenus dégagés par les cotisations, les droits à pension ainsi constitués ou les prestations de pension sont partiellement imposés ou partiellement exonérés.

10. D'autres problèmes sont liés au fait que les arrangements mis en place pour assurer des prestations de retraite peuvent être très différents. On distingue généralement trois types d'arrangements :

— Régimes obligatoires de sécurité sociale;

— Régimes de pension professionnels;

— Dispositifs de retraite individuels.

Les interactions entre ces trois types d'arrangements posent des difficultés particulières. Et cela d'autant plus que chaque État peut appliquer des règles fiscales différentes aux dispositifs relevant de chacune de ces grandes catégories et qu'il y a de grandes différences entre les États en ce qui concerne la place qu'ils font à ces différents types d'arrangements pour assurer des prestations de retraite (certains États, par exemple, assurent les prestations de retraite presque exclusivement au travers du système de sécurité sociale alors que d'autres s'appuient essentiellement sur les régimes professionnels ou les dispositifs individuels).

11. Les problèmes résultant de toutes ces différences doivent être pleinement examinés au cours des négociations bilatérales, notamment pour éviter la double imposition ou la non-imposition et, le cas échéant, faire l'objet de dispositions spécifiques [...].

5. De nombreux pays ont adopté l'approche selon laquelle, sous réserve de certaines conditions, l'impôt sur les cotisations aux régimes de pension et sur les gains qui s'y rapportent ou sur l'acquisition de droits à pension est partiellement ou totalement différé et recouvré quand les prestations de pension sont payées. D'autres pays, cependant, traitent les cotisations de pension, ou une forme quelconque de ces cotisations, comme d'autres formes d'épargne et n'exonèrent d'impôt ni ces cotisations ni leur rendement. Ces pays n'imposent pas en général les prestations de pension correspondantes. Quand une personne s'est vu accorder un allégement d'impôt dans un pays qui a adopté la première approche et qu'avant le paiement de tout ou partie des prestations de retraite cette personne devient résidente d'un pays qui a adopté la seconde approche, la discordance entre les approches adoptées par les deux pays conduira à une situation telle que les revenus en cause ne seront jamais imposables. Afin

de parer à un tel résultat nullement prémédité, les pays pourraient inclure, dans le paragraphe 1, une nouvelle phrase libellée comme suit :

> Toutefois, ces pensions et autres rémunérations semblables peuvent également être imposées dans l'autre État contractant si le paiement est effectué par ou pour le compte d'une caisse de pensions établie dans cet autre État ou est couvert par un établissement stable se trouvant dans ledit État et si, en vertu du régime fiscal de droit commun, le paiement en question n'est pas imposable dans le premier État.

6. Le Comité considère que la partie ci-après des commentaires de l'OCDE qui traite des pensions exonérées d'impôt est également applicable au paragraphe 1 :

> 22. [C]ertains États n'imposent pas les paiements de pension de façon générale ou, sinon, exonèrent certaines catégories ou certains éléments des paiements de pension. En pareil cas, les dispositions de l'article, qui prévoient l'imposition des pensions dans l'État de résidence, peuvent aboutir à l'imposition, par cet État, de pensions qui étaient destinées à ne pas être imposées et dont le montant peut avoir été déterminé en tenant compte de cette exonération. Cela peut créer des difficultés financières injustifiées pour le bénéficiaire de la pension.
>
> 23. Afin d'éviter les problèmes résultant de ce type de décalage, certains États incluent dans leurs conventions fiscales des dispositions destinées à préserver l'exonération des pensions lorsque le bénéficiaire est un résident de l'autre État contractant. Ces dispositions peuvent être limitées à certaines catégories spécifiques de pensions ou peuvent traiter le problème de façon plus globale. Dans cette dernière optique, une disposition pourrait être ainsi rédigée :
>
>> Nonobstant toute disposition de la présente Convention, les pensions et autres rémunérations similaires payées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur exercé dans l'autre État contractant sont exemptes d'impôt dans le premier État si ces pensions et autres rémunérations seraient exemptes d'impôt dans l'autre État si le bénéficiaire était un résident de cet autre État.

Paragraphe 2

7. Ce paragraphe confère au pays de la source le droit exclusif d'imposer les pensions versées et autres paiements effectués au titre d'une caisse publique qui fait partie du régime de sécurité sociale de cet État ou de l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. Les pays qui utilisent la méthode d'imputation comme méthode générale pour prévenir les doubles impositions dans leurs conventions sont ainsi, comme exception à cette méthode, tenus

d'exonérer d'impôt lesdits paiements effectués à leurs résidents, comme il est dit au paragraphe 2. L'attribution au pays de la source du droit exclusif d'imposer les pensions versées et les paiements effectués au titre d'une caisse publique faisant partie du régime de sécurité sociale part du principe que les paiements en cause sont totalement ou en grande partie financés par les recettes fiscales du pays de la source. Tel est le cas lorsque les bénéficiaires éventuels des versements ne paient pas de cotisations ou que l'épargne contractuelle versée à la sécurité sociale doit être complétée par les rentrées fiscales du pays de la source. Cependant, il n'en est pas toujours ainsi quand le régime de sécurité sociale est fondé sur le principe de la capitalisation plutôt que sur celui de la distribution.

8. Aucun consensus ne s'est dégagé au sein du Comité des affaires fiscales de l'OCDE concernant l'inclusion éventuelle, dans le texte de l'article 18 du Modèle de convention de l'OCDE, d'une disposition autorisant l'État de la source à imposer les paiements effectués au titre de son régime de sécurité sociale. Cependant, les commentaires de l'OCDE proposent à titre de variante un paragraphe prévoyant un tel droit. Le Comité considère que la fraction ci-après des commentaires est applicable au paragraphe 2 :

> 28. Bien que la disposition suggérée ci-dessus fasse référence à la législation sur la sécurité sociale de chaque État contractant, il y a des limites à ce qu'elle couvre. Par « sécurité sociale » on entend généralement un système de protection obligatoire qu'un État met en place pour assurer à sa population un niveau minimal de revenu ou des prestations de retraite ou pour atténuer les conséquences financières d'événements tels que le chômage, un accident du travail, une maladie ou le décès. Un trait commun des systèmes de sécurité sociale est que le niveau des prestations est déterminé par l'État. Les paiements qui peuvent être couverts par la disposition sont, notamment, les pensions de retraite accessibles à tous en vertu d'un régime de pension public, les pensions de vieillesse ainsi que les paiements au titre du chômage, de l'invalidité, de la maternité, de la survie, de la maladie, de l'aide sociale et de la protection de la famille qui sont versés par l'État ou par les entités publiques chargées d'administrer les fonds destinés à être distribués. Comme il peut y avoir de grandes différences dans les systèmes de sécurité sociale des États contractants, il est important que les États qui ont l'intention de recourir à la disposition suggérée vérifient, au cours des négociations bilatérales, qu'ils ont la même interprétation de ce qui sera couvert par la disposition.

9. Certains États qui appliquent d'une manière générale dans leurs conventions la méthode de l'imputation pour obvier au risque de double imposition de revenus obtenus par leurs résidents peuvent considérer que l'État de la source ne devrait pas avoir un droit exclusif d'imposer les paiements de sé-

curité sociale. Ces États devraient alors substituer, au paragraphe 2 de leurs traités, les mots « sont imposables » aux mots « ne sont imposables que ».

10. Les pays qui souhaitent traiter des conséquences de la privatisation de leur système de sécurité sociale peuvent envisager de modifier comme suit les dispositions du paragraphe 2 afin de couvrir leur système une fois privatisé :

> Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions et autres sommes payées au titre d'un système public ou d'un système privé obligatoire faisant partie du système de sécurité sociale d'un État contractant ou d'une subdivision politique ou autorité locale dudit État ne sont imposables que dans cet État.

Commentaires sur les paragraphes de l'article 18 B

11. Plusieurs pays considèrent que les pensions ne devraient pas être imposées exclusivement dans le pays de résidence du bénéficiaire. Ce point de vue répond à diverses considérations de politique publique. Comme elles représentent dans une certaine mesure une rémunération différée pour des services exécutés dans le pays de la source, les pensions devraient être imposées à la source tout comme le seraient normalement les revenus d'un emploi salarié. Quand un allégement fiscal est consenti pour cotisations de pension, l'imposition d'une fraction des revenus tirés de l'emploi est différée jusqu'à la retraite et l'impôt ainsi différé devra être recouvré même si l'intéressé a cessé d'être un résident avant que tout ou partie des prestations de pension ait été payé. Les flux des pensions de retraite entre certains pays développés et certains pays en développement peuvent ne pas être réciproques et, dans certains cas, représenter une sortie nette de capitaux relativement substantielle pour le pays en développement.

12. Si l'État de la source n'accorde pas d'abattements personnels aux non-résidents, l'imposition des pensions à la source peut conduire à une imposition excessive. La question devrait entrer dans le cadre de négociations. Les États contractants pourront, dans ces cas, convenir que l'État de la source consent à un résident de l'autre État tous abattements personnels, allégements et réductions consentis aux fins d'imposition à ses propres résidents dans le rapport des pensions et autres rémunérations analogues aux revenus mondiaux du résident de l'autre État.

13. On pourrait considérer l'État de la source comme l'État dans lequel la caisse est située, l'État dans lequel le travail en question a été exécuté ou l'État dans lequel des déductions ont été revendiquées. Il est assez courant que des employés de sociétés transnationales travaillent successivement dans plusieurs pays. En pareil cas, le prélèvement d'un impôt dans l'État où ces services ont été exécutés ou dans lequel un allégement d'impôt a été consenti serait

source d'incertitude et de difficultés administratives pour les contribuables comme pour les autorités fiscales parce qu'il deviendrait ainsi possible que différentes parties de la même pension soient imposées dans des États de la source différents. Il est généralement admis, par conséquent, que l'imposition des pensions à la source devrait s'entendre de l'imposition dans le pays originaire des prestations et non pas dans celui où l'activité a été exercée ou dans lequel l'allégement d'impôt a été consenti.

Paragraphe 1

14. Tout en reconnaissant au pays de la résidence le droit d'imposer les pensions et autres rémunérations analogues, ce paragraphe laisse ouverte la possibilité de conférer aussi ce droit au pays de la source dans certaines conditions définies au paragraphe 2. Le paragraphe 4 des commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 18 A est applicable afin de déterminer le champ d'application de l'article 18 B et d'examiner les questions transfrontalières relatives aux pensions.

Paragraphe 2

15. Comme indiqué plus haut, le pays de la source peut disposer du droit d'imposition, mais à condition que les paiements soient effectués par un résident de ce pays ou par un établissement stable qui y est situé.

16. Certains pays pourraient toutefois considérer que l'État qui a concédé un allégement d'impôt pour cotisations au système des pensions ou acquisition de droits à pension devrait avoir le droit d'imposer la pension qui en résulte. Ce pourrait être le cas lorsque des pays prévoient également un allégement fiscal pour cotisations ou acquisition de droits à des caisses de retraite étrangères. La disposition ci-après en est un exemple :

> Toutefois, ces pensions et autres rémunérations similaires peuvent aussi être imposées dans l'autre État contractant pour autant qu'elles soient nées de cotisations reconnues comme pouvant bénéficier d'allégement fiscal dans cet autre État contractant.

Comme on l'a dit au paragraphe 13, cette approche soulèverait des difficultés administratives, surtout dans le cas de personnes qui ont travaillé dans plus d'un pays pendant leur carrière. Il faudrait tenter de résoudre ces difficultés afin d'éviter des situations comme celle où deux pays en viendraient à revendiquer des droits d'imposition concernant la même pension.

Paragraphe 3

17. Le paragraphe 3 de la variante 18 B étant identique au paragraphe 2 de la variante 18 A, les commentaires cités ci-dessus au sujet de ce paragraphe lui sont pleinement applicables.

18. Le Modèle de convention de l'OCDE a, dans les commentaires sur l'article 18, aux paragraphes 31 à 69, évoqué la question du traitement fiscal des cotisations à des régimes de retraite établis à l'étranger, celle des obstacles fiscaux à la transférabilité des droits à pension et celle du traitement de l'exonération fiscale du revenu des placements réalisés par les caisses des pensions établies dans l'autre État contractant. En incorporant ces paragraphes dans les commentaires de l'article 18 du Modèle des Nations Unies, on ferait passer un message encourageant aux éventuels investisseurs. En permettant de prendre en considération les cotisations de retraite transfrontalières et en facilitant le transfert transfrontalier des droits à pension d'un système de pension à un autre, on stimulerait en outre les mouvements de personnel vers l'étranger. Le Comité considère donc que la partie ci-après des commentaires de l'OCDE va dans le sens de l'article 18 A et de l'article 18 B.

Le traitement fiscal des cotisations à des régimes de retraite établis à l'étranger [faites par ou pour des salariés et des personnes exerçant des professions indépendantes]

A. Observations générales

31. Il est caractéristique des entreprises multinationales que leurs personnels soient appelés de temps à autre à travailler hors de leur pays d'origine. Les conditions de service dans lesquelles ces personnels sont détachés pour exercer leur activité dans d'autres pays ont un grand intérêt et une grande importance, tant pour l'employeur que pour le salarié. Une question à considérer concerne les dispositions prises en matière de pension pour le salarié en question. De même, les personnes qui vont vivre dans d'autres pays pour exercer une profession indépendante sont souvent confrontées à des problèmes fiscaux transfrontaliers relatifs aux dispositions qu'elles ont prises en matière de pension dans leur pays d'origine.

32. Les salariés travaillant à l'étranger souhaitent souvent continuer à cotiser à un régime de retraite (y compris à un régime de sécurité sociale assurant des prestations de retraite) dans leur pays d'origine pendant leur séjour à l'étranger. Cela tient au fait que le passage d'un régime à un autre peut entraîner une perte de droits et d'avantages et au fait que l'affiliation

à divers régimes de retraite dans différents pays peut poser bon nombre de problèmes d’ordre pratique.

33. Le régime fiscal des cotisations de retraite versées par les personnes exerçant une activité hors de leur pays d’origine ou pour leur compte varie d’un pays à l’autre et en fonction de chaque cas individuel. Avant la prise de fonction ou le début du contrat à l’étranger, les cotisations de retraite versées par ces personnes ou pour leur compte bénéficient couramment d’une exonération fiscale dans le pays d’origine. Dans certains cas, les cotisations continuent d’être exonérées lorsque la personne travaille à l’étranger; par exemple, lorsque cette personne demeure résidente et totalement imposable dans son pays d’origine, les cotisations de retraite à un régime dans ce pays d’origine continueront habituellement à y être exonérées. Mais souvent, les cotisations versées dans le pays d’origine par une personne travaillant à l’étranger ne donnent pas droit à une exonération, ni aux termes de la législation nationale du pays d’origine ni aux termes de celle du pays d’accueil. Dans ce cas, il peut devenir coûteux, sinon impossible, de rester membre d’un régime de retraite dans le pays d’origine durant une affectation ou un contrat à l’étranger. Une disposition est suggérée au paragraphe 37 ci-dessous afin de permettre aux pays membres qui désirent l’inclure dans leurs conventions bilatérales d’accorder un allégement fiscal au titre des cotisations de retraite versées par les personnes travaillant à l’étranger ou pour leur compte.

34. Cependant, certains pays membres peuvent considérer que la solution à ce problème ne consiste pas en une disposition conventionnelle et peuvent préférer, à titre d’exemple, que le régime de retraite soit modifié de façon à obtenir l’exonération des cotisations dans le pays d’accueil. D’autres pays peuvent s’opposer à l’inclusion d’une disposition dans des conventions fiscales alors que leur droit interne ne permet d’exonérer que les cotisations versées à des résidents. Si tel était le cas, il pourrait être contre-indiqué d’inclure la disposition suggérée dans une convention bilatérale.

35. La disposition suggérée vise les cotisations versées à toutes formes de régimes de retraite, y compris les régimes individuels et les systèmes de sécurité sociale. De nombreux pays membres ont signé des accords bilatéraux en matière de sécurité sociale qui peuvent contribuer à éviter le problème à l’égard des cotisations versées au titre de systèmes de sécurité sociale; en revanche, ces accords ne traitent généralement pas du régime fiscal des cotisations transfrontalières. Dans le cas d’un régime professionnel auquel l’employeur et le salarié cotisent, la disposition vise les deux catégories de cotisations. En outre, la disposition ne se limite pas à la question de la déductibilité des cotisations, mais traite de tous les as-

pects du régime fiscal des cotisations pour le bénéficiaire d'un régime de retraite. Elle concerne donc notamment la question de savoir si le salarié doit être imposé sur la prestation liée à l'emploi que constitue la cotisation de l'employeur, ainsi que la question de savoir si le revenu de placement tiré des cotisations doit être imposé entre les mains de l'intéressé. En revanche, elle ne vise pas l'imposition du régime de retraite sur les revenus de celui-ci (cette question est traitée au paragraphe 69 ci-après). Les États contractants qui souhaitent modifier le champ d'application de la disposition en ce qui concerne l'une quelconque de ces questions peuvent le faire dans le cadre de leurs négociations bilatérales.

B. But de la disposition

36. La disposition doit permettre de faire en sorte, autant que possible, que des personnes ne soient pas découragées de s'expatrier par le régime fiscal des cotisations qu'elles versent à un régime de retraite dans leur pays d'origine. La disposition cherche d'abord à déterminer l'équivalence générale des régimes de retraite dans les deux pays, puis à établir des limites aux cotisations auxquelles l'allégement fiscal s'applique en s'appuyant sur les limites fixées par les lois des deux pays.

C. Disposition suggérée

37. La disposition qui pourrait être incluse dans des conventions bilatérales pour régler le problème décrit ci-dessus pourrait être rédigée comme suit :

> 1. Lorsqu'une personne physique exerce des activités dans un État contractant, les cotisations à un régime de retraite établi et reconnu aux fins de l'imposition dans l'autre État contractant, qui sont versées par cette personne ou pour son compte sont, aux fins de déterminer l'impôt payable par cette personne dans le premier État ainsi que les bénéfices d'une entreprise qui sont imposables dans cet État, traitées de la même façon que le sont les cotisations à un régime de retraite reconnu aux fins de l'imposition dans ce premier État et sous réserve des mêmes conditions et restrictions, à condition que :
>
> *a*) La personne n'ait pas été résidente de cet État et ait cotisé au régime de retraite immédiatement avant sa prise de fonctions dans cet État; et
>
> *b*) Le régime de retraite soit accepté par l'autorité compétente de cet État comme correspondant de façon générale à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins d'imposition dans cet État.

2. Aux fins d'application du paragraphe 1 :

a) L'expression « régime de retraite » signifie un arrangement auquel la personne physique participe afin de bénéficier de prestations de retraite payables à l'égard de l'emploi visé au paragraphe 1; et

b) Un régime de retraite est reconnu aux fins d'imposition dans un État si les cotisations à ce régime sont susceptibles d'un allégement fiscal dans cet État.

38. La disposition ci-dessus ne concerne que les régimes de pension établis dans l'un des deux États contractants. Comme il n'est pas rare qu'une personne travaille successivement dans un certain nombre de pays différents, certains États pourraient souhaiter étendre la portée de la disposition de manière à ce qu'elle se rapporte aussi à des situations où une personne se déplace d'un État contractant à un autre tout en continuant à cotiser à un régime de pension établi dans un État tiers. Pareille extension pourrait toutefois créer des difficultés administratives si le pays hôte ne peut pas avoir d'informations concernant ce régime de pension (ce qui pourrait se faire, par exemple, par l'échange de dispositions en la matière qui seraient contenues dans une convention fiscale conclue avec le pays tiers); cela peut aussi créer une situation où un allégement fiscal serait consenti sans réciprocité, l'État tiers ne consentant pas un allégement similaire à une personne cotisant à un régime de pension établi dans l'État hôte. Les États qui, nonobstant ces difficultés, souhaitent étendre la disposition suggérée à des caisses situées dans des États tiers peuvent le faire en adoptant une variante de la disposition suggérée qui pourrait être rédigée comme suit :

1. Lorsqu'une personne physique exerce des activités dans un État contractant, les cotisations qui sont versées par cette personne ou pour son compte à un régime de retraite :

a) Reconnu aux fins de l'imposition par l'autre État contractant;

b) Auquel la personne a participé immédiatement avant de commencer d'exercer des activités dans le premier État;

c) Auquel la personne a participé à un moment où elle exerçait des activités dans l'autre État ou y résidait; et

d) Qui est accepté par l'autorité compétente du premier État comme correspondant de façon générale à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins de l'imposition dans cet État;

sont, aux fins

e) De déterminer l'impôt payable par cette personne dans le premier État; et

f) De déterminer les bénéfices d'une entreprise qui sont imposables dans le premier État;

traitées dans ce premier État de la même façon que le sont les cotisations à un régime de retraite reconnu aux fins de l'imposition dans ce premier État et sous réserve des mêmes conditions et restrictions.

2. Aux fins du paragraphe 1 :

a) L'expression « régime de retraite » signifie un arrangement auquel la personne physique participe afin de bénéficier de prestations de retraite payables à l'égard des activités visées au paragraphe 1; et

b) Un régime de retraite est reconnu aux fins de l'imposition dans un État si les cotisations à ce régime sont admissibles à un allégement fiscal dans cet État.

D. Caractéristiques de la disposition suggérée

39. Les paragraphes ci-dessous examinent les principales caractéristiques de la disposition suggérée au paragraphe 37 ci-dessus.

40. Le paragraphe 1 de la disposition suggérée expose les caractéristiques de la personne et des cotisations à l'égard desquelles la disposition suggérée s'applique. Il pose aussi le principe selon lequel les cotisations versées par ou pour le compte d'une personne physique exerçant une activité dans un État contractant (le pays d'accueil), à un régime de retraite existant dans l'autre État contractant (le pays d'origine), seront traitées aux fins de l'imposition dans le pays d'accueil de la même manière et sous réserve des mêmes conditions et restrictions que les cotisations à des régimes de retraite du pays d'accueil.

41. Les allégements d'impôt concernant les cotisations versées au régime de retraite du pays d'origine dans les conditions indiquées peuvent être accordéssoit par le pays d'origine, en tant que pays où se situe le régime de retraite et la source de la retraite future, soit par le pays d'accueil du fait que c'est là que s'exercent les activités donnant lieu au versement de cotisations.

42. Une solution dans laquelle l'exonération serait accordée par le pays d'origine risquerait de n'être pas efficace car le salarié pourrait n'avoir que peu ou pas de revenu imposable dans ce pays. Des considérations pratiques suggèrent donc qu'il serait préférable que l'exonération soit

accordée par le pays hôte, et c'est la solution adoptée dans la disposition suggérée.

43. Si l'on considère les caractéristiques du salarié, le paragraphe 1 montre clairement que, pour obtenir l'exonération d'impôt du pays d'accueil, le salarié ne doit pas avoir été résident de cet État immédiatement avant son affectation.

44. Le paragraphe 1 ne limite cependant pas l'application de la disposition suggérée aux personnes qui deviennent des résidents du pays d'accueil. Dans bien des cas, les salariés travaillant à l'étranger et qui demeurent des résidents de leur pays d'origine continueront à avoir droit à l'exonération dans ce pays, mais il n'en ira pas ainsi dans tous les cas. La disposition suggérée s'applique donc aux non-résidents travaillant dans le pays d'accueil ainsi qu'aux personnes qui y obtiennent le statut de résident. Cependant, dans certains pays, la législation interne peut ne permettre l'exonération qu'au titre des cotisations supportées par des résidents; ces pays peuvent vouloir modifier la disposition suggérée en ce sens. Par ailleurs, les États appliquant un régime spécial aux non-résidents (imposition à un taux réduit spécial, par exemple) peuvent souhaiter convenir, dans les négociations bilatérales, d'une disposition limitée aux résidents.

45. Pour couvrir le cas des personnes physiques qui perdent pour un temps limité seulement leur statut de résident dans le pays hôte dans le but de devenir membres d'un régime de retraite d'un pays dont les règles sont plus souples, certains États peuvent souhaiter adopter une disposition qui empêcherait ce type d'abus. L'une des formes qu'une telle disposition pourrait prendre serait un critère de nationalité qui exclurait du bénéfice de cette disposition les salariés qui seraient des ressortissants du pays d'accueil.

46. Comme on l'a déjà noté, il est assez courant que des personnes travaillent successivement dans plusieurs pays différents; pour cette raison, la disposition suggérée ne se limite pas aux personnes qui sont des résidents de leur pays d'origine immédiatement avant d'exercer leurs activités dans le pays d'accueil. Elle couvre les personnes venant de pays tiers, en limitant simplement la disposition aux personnes qui n'étaient pas des résidents du pays d'accueil avant de commencer à travailler dans ce dernier. Cependant, la disposition suggérée restreint le champ d'application de la convention aux résidents de l'un ou des deux États contractants. Une personne qui ne serait ni un résident du pays d'accueil, ni un résident du pays d'origine où le régime de retraite est établi, se trouve donc totalement exclue de la convention conclue entre les deux États.

47. La disposition suggérée ne fixe pas de limite à la durée pendant laquelle une personne peut travailler dans un pays d'accueil. On pourrait faire valoir que, si une personne travaille suffisamment longtemps dans le pays d'accueil, ce dernier devient en fait son pays d'origine, de sorte que la disposition suggérée ne devrait plus s'appliquer. En fait, certains pays d'accueil limitent déjà l'allégement aux cotisations à des régimes de retraite étrangers aux seuls cas où la personne n'est présente que pour une période limitée.

48. L'inclusion d'une limite de durée peut aussi être utile pour prévenir le type d'abus décrit au paragraphe 45 ci-dessus. Dans les négociations bilatérales, certains pays pourront trouver utile de fixer une limite à la durée pendant laquelle un salarié peut exercer un emploi dans le pays d'accueil, durée au-delà de laquelle les exonérations accordées en vertu de cette disposition suggérée ne seront plus applicables.

49. En ce qui concerne les caractéristiques des cotisations, le paragraphe 1 indique plusieurs critères. Il précise bien que la disposition suggérée s'applique seulement aux cotisations versées par une personne physique ou pour son compte à un régime de retraite établi dans le pays d'origine et reconnu par celui-ci aux fins d'imposition. L'expression « reconnu aux fins d'imposition » est plus amplement définie à l'alinéa 2, *b* de la disposition suggérée. L'expression « versées par ... ou pour son compte » désigne les cotisations qui sont versées directement par la personne, ainsi que celles qui sont versées pour son compte par un employeur ou un tiers (conjoint, par exemple). Bien qu'en vertu du paragraphe 4 de l'article 24 les cotisations de l'employeur à un fonds de retraite résident de l'autre État contractant sont déductibles dans les mêmes conditions que les cotisations à un fonds de retraite résident, cette disposition n'est peut-être pas suffisante pour assurer un traitement similaire des cotisations de l'employeur aux fonds de retraite nationaux et étrangers. Tel sera le cas, par exemple, si les cotisations de l'employeur au fonds étranger sont traitées comme une prestation imposable dans les mains du salarié ou si la déduction des cotisations de l'employeur dépend non pas de la résidence du fonds de retraite, mais d'autres conditions ayant pour effet d'exclure d'une manière générale les fonds de retraite étrangers (enregistrement auprès des autorités fiscales ou présence de bureaux, par exemple). Pour ces raisons, les cotisations de l'employeur sont couvertes par la disposition suggérée, même si le paragraphe 4 de l'article 24 assure déjà une exonération similaire dans certains cas.

50. Le deuxième critère appliqué aux caractéristiques des cotisations est que celles-ci doivent être versées à un régime de retraite du pays d'origine qui soit reconnu par l'autorité compétente du pays d'accueil comme

correspondant, de façon générale, à un régime reconnu comme tel aux fins de l'imposition par le pays hôte. Cela présuppose que seules les cotisations à des systèmes reconnus donnent droit à une exonération dans les pays membres. Cette limitation n'assure évidemment pas un traitement fiscal équivalent des cotisations versées lorsqu'un salarié travaillait à l'étranger et de celles qui ont été versées lorsqu'il travaillait dans le pays d'origine. Si les règles appliquées pour la reconnaissance des régimes de retraite sont plus strictes dans le pays d'accueil que dans le pays d'origine, le salarié peut se trouver dans une situation où le traitement fiscal des cotisations versées au régime de retraite de son pays d'origine est moins favorable lorsqu'il travaille dans le pays hôte que lorsqu'il travaille dans son pays d'origine.

51. Cependant, il ne serait pas conforme à l'objectif déclaré (assurer, autant que possible, un traitement fiscal équivalent des cotisations salariales) d'accorder l'exonération au titre de cotisations versées à des régimes qui ne correspondent pas, de façon générale, aux régimes reconnus nationalement. Cela signifierait que le montant de l'exonération dans le pays d'accueil dépendrait de la législation en vigueur dans le pays d'origine. En outre, il pourrait être difficile de justifier un traitement fiscal différent des salariés qui se côtoient dans leur travail selon que leur régime de retraite est situé dans leur pays d'origine ou à l'étranger (et, s'il se trouve à l'étranger, selon qu'il s'agit de tel pays plutôt que de tel autre). En limitant la disposition suggérée à des régimes correspondant à ceux du pays d'accueil, on évite ces difficultés.

52. La disposition suggérée précise qu'il appartient à l'autorité compétente du pays d'accueil de déterminer si le régime du pays d'origine correspond de façon générale aux régimes reconnus dans le pays d'accueil. Il est admis que, dans les négociations bilatérales, les États puissent dire clairement à quels régimes existants la disposition s'appliquera ou décider de l'interprétation que fera l'autorité compétente du membre de phrase « correspondant de façon générale », en donner une interprétation large ou étroite, les critères à respecter, par exemple.

53. Les cotisations visées par la disposition se limitent aux sommes versées à des régimes auxquels les salariés étaient affiliés avant de prendre leurs fonctions dans le pays d'accueil. Ce qui signifie que les cotisations à de nouveaux régimes de retraite auxquels les salariés s'affilient durant leur séjour dans le pays hôte sont exclues du champ d'application de la disposition suggérée.

54. Il est cependant admis que des règles spéciales puissent être nécessaires pour couvrir les substitutions de régimes de retraite. Ainsi, dans certains pays membres, en cas de prise de contrôle d'une société par

une autre, il est usuel que le régime de retraite existant disparaisse pour être remplacé par un nouveau régime institué par le nouvel employeur. Dans les négociations bilatérales, les États souhaiteront donc peut-être compléter la disposition suggérée afin qu'elle s'applique à ces régimes de remplacement, ce qui pourrait se faire en ajoutant l'alinéa suivant au paragraphe 2 de la provision suggérée :

> *c*) Un régime de pension qui est substitué, tout en lui étant sensiblement semblable, à un régime de pension accepté par l'instance compétente d'un État contractant conformément à l'alinéa *b* du paragraphe 1 est réputé être le régime de pension qui a été adopté.

55. Le paragraphe 1 définit également le type d'allégement que le pays d'accueil doit accorder si la personne et les cotisations tombent sous le coup de la disposition. En bref, les cotisations doivent être traitées aux fins de l'imposition d'une manière qui correspond à la manière dont elles seraient traitées s'il s'agissait des cotisations versées à un régime du pays d'accueil. Ainsi, les cotisations pourront faire l'objet des mêmes allégements (être déductibles, par exemple), pour la personne et son employeur (si la personne est salariée et que les cotisations sont versées par son employeur), que si ces cotisations avaient été versées à un régime du pays d'accueil. De même, le même traitement doit être accordé en ce qui concerne l'imposition d'un salarié sur la prestation liée à l'emploi constituée par la cotisation d'un employeur à un régime étranger ou à un régime local (voir paragraphe 58 ci-dessous).

56. Évidemment, cette mesure d'exonération n'assure pas nécessairement un traitement fiscal équivalent des cotisations versées lorsqu'un salarié est en poste à l'étranger et de celles qui sont versées lorsqu'il travaille dans son pays d'origine. Des considérations similaires à celles examinées aux paragraphes 50 et 51 ci-dessus s'appliquent ici. La mesure assure toutefois un traitement équivalent des collègues de travail. L'exemple suivant illustre cette situation. Par hypothèse, le pays d'origine accorde une exonération fiscale pour les cotisations à des régimes de retraite sous réserve d'un maximum égal à 18 % du revenu. Le maximum applicable dans le pays hôte correspond à 20 % du revenu. La disposition suggérée au paragraphe 37 oblige le pays hôte à accorder une exonération jusqu'à concurrence du maximum de 20 % prévu par sa législation nationale. Les pays préférant adopter la limite applicable dans le pays d'origine devront modifier dans ce sens le texte de la disposition suggérée.

57. Le montant exact et la façon d'accorder l'exonération dépendent du traitement fiscal national des cotisations de retraite appliqué par le pays hôte. Cela permet de résoudre un certain nombre de questions comme,

par exemple, la question de savoir si les cotisations ouvrent droit à une exonération totale ou partielle seulement ou encore si l'exonération doit prendre la forme d'une déduction dans le calcul du revenu imposable (et dans l'affirmative, de quel revenu; par exemple dans le cas d'une personne physique, uniquement le revenu tiré d'un emploi [profession indépendante], d'une activité industrielle ou commerciale ou le revenu total) ou d'un crédit d'impôt.

58. Dans le cas d'une personne qui participe à un régime de retraite professionnel, l'affectation à l'étranger ne signifie pas seulement, pour ce salarié, qu'il perd ses droits à un allégement fiscal au titre des cotisations qu'il verse à un régime de retraite dans son pays d'origine. Elle peut signifier également que les cotisations versées à un régime de retraite par l'employeur sont considérées comme un revenu du salarié aux fins de l'imposition. Dans certains pays membres, les salariés (travaillant dans leur pays d'origine) sont imposés sur les cotisations versées par leur employeur à des régimes nationaux alors que dans d'autres pays ces cotisations sont exonérées. Étant donné qu'elle s'applique aussi bien aux cotisations du salarié qu'à celles de l'employeur, la disposition suggérée assure que, dans le cadre des obligations fiscales de l'employé, les cotisations de l'employeur sont traitées de la même façon que des cotisations à des régimes nationaux.

59. L'alinéa 2, *a* précise ce qu'est un régime de retraite aux fins de l'application du paragraphe 1, à savoir un arrangement auquel l'intéressé participe pour s'assurer des prestations au moment de sa retraite. Ces prestations doivent être liées à l'exercice de ses activités dans le pays d'accueil. Le régime de retraite doit remplir toutes les conditions ci-dessus pour que la disposition suggérée s'applique.

60. L'alinéa 2, *a* fait référence à la participation de la personne physique au régime de retraite afin de s'assurer des prestations de retraite. Cette définition vise à assurer que la part des cotisations versées pour s'assurer des prestations autres qu'une pension à l'âge de la retraite, tel un versement forfaitaire à la retraite, ouvre droit également à exonération en application de la disposition.

61. Un régime de retraite se définit au départ comme « un arrangement ». C'est un terme très vaste utilisé pour englober les diverses formes que peuvent prendre les régimes de retraite (régimes de retraite de sécurité sociale, de régimes professionnels ou de régimes individuels) dans les pays membres.

62. Bien que l'alinéa 2, *a* précise que la personne qui participe au régime est celle qui exerce les activités visées au paragraphe 1, il n'est question

nulle part de l'identité du bénéficiaire des prestations de retraite assurées par la participation à ce régime. L'objectif est de garantir que toute part de cotisation destinée à produire une pension pour d'autres bénéficiaires (par exemple les conjoints survivants, les partenaires ou les enfants) puisse ouvrir droit à un allégement en application de la disposition.

63. La définition d'un régime de pension ne fait pas de distinction entre les retraites versées par des régimes professionnels gérés par l'État ou par des régimes similaires dont la gestion est privée. Les deux types sont couverts par la disposition. Les régimes de sécurité sociale sont donc couverts par la disposition pour autant que ces régimes puissent être considérés comme se rapportant aux services exécutés dans le pays hôte par une personne physique soit en tant que salariée, soit à titre indépendant.

64. L'alinéa 2, *b* définit plus précisément le membre de phrase « reconnu aux fins d'imposition ». Le but de la disposition étant d'assurer, autant que possible, que le régime fiscal appliqué aux cotisations ne soit ni plus ni moins favorable que celui qui serait appliqué si le salarié était résident de son pays d'origine, il est juste de limiter la disposition aux cotisations qui auraient ouvert droit à un allégement fiscal si le salarié était resté dans son pays d'origine. La disposition cherche à atteindre cet objectif en limitant son champ d'application aux cotisations versées à un régime dans la mesure où ces cotisations ouvriraient droit à un allégement fiscal dans ce pays.

65. Cette méthode qui vise à parvenir à un traitement équivalent suppose bien sûr que dans tous les pays membres seules les cotisations versées à des régimes de retraite reconnus ouvrent droit à exonération. Mais le régime fiscal des cotisations de retraite appliqué par certains pays peut démentir cette hypothèse. Il est admis que, dans les négociations bilatérales, les pays peuvent souhaiter décrire les systèmes de retraite ouvrant droit à une exonération dans des termes correspondant au droit interne des États contractants. Ils pourront souhaiter aussi définir d'autres termes utilisés dans la disposition, comme « exerce des activités » et « assure des services ».

Obstacles fiscaux au transfert de droits à pension

66. Une autre question, également relative aux mouvements internationaux de salariés, est celle des conséquences fiscales pouvant découler du transfert des droits à pension d'un régime de retraite établi dans un État contractant vers un autre régime établi dans l'autre État contractant. Lorsqu'une personne change d'employeur, il est fréquent que les droits à pension que cette personne a accumulés dans le régime de retraite cou-

vrant son premier emploi soient transférés vers un nouveau régime couvrant son second emploi. Des accords similaires peuvent exister pour le transfert vers ou en provenance d'un régime de retraite individuel.

67. De tels transferts donnent généralement lieu à un paiement représentant la valeur actuarielle, au moment du transfert, des droits à pension de la personne physique ou représentant la valeur des cotisations et des bénéfices que la personne physique a acquis dans le régime. Ces paiements peuvent être effectués directement par le premier régime vers le second; ou encore, ils peuvent l'être en demandant à la personne physique de fournir au nouveau régime de pension la totalité ou une partie du montant reçu en se retirant du régime précédent. Dans les deux cas, il est fréquent que les régimes fiscaux permettent que ces transferts, quand ils sont purement nationaux, aient lieu en franchise d'impôt.

68. Des problèmes peuvent surgir, cependant, quand le transfert se fait d'un régime de pension situé dans un État contractant à un régime situé dans l'autre État. En pareil cas, l'État contractant dans lequel la personne physique réside peut considérer que le paiement consécutif au transfert est un bénéfice imposable. Il en va de même quand le paiement est effectué par un régime établi dans un État auquel la convention fiscale en vigueur donne des droits d'imposition à la source concernant des paiements de pension correspondants du fait que cet État peut vouloir appliquer ce droit d'imposition à toute prestation prévue par le régime. Les États contractants qui souhaitent aborder ce problème peuvent inclure une disposition qui pourrait être rédigée comme suit :

> Lorsqu'il y a eu accumulation de droits à pension ou de montants dans un régime de pension établi et reconnu à des fins fiscales dans un État contractant pour le bénéfice d'une personne physique qui est un résident de l'autre État contractant, tous transferts de ces droits ou montants à un régime de pension établi et reconnu à des fins fiscales dans cet autre État est, dans chaque État, traité à des fins fiscales de la même manière et sous réserve des mêmes conditions et limitations que s'il avait été effectué à partir d'un régime de pension établi et reconnu à des fins fiscales dans cet État à un autre régime de pension établi et reconnu à des fins fiscales dans le même État.

La disposition ci-dessus pourrait être modifiée pour s'appliquer aussi aux transferts vers ou depuis les caisses de pension établies et reconnues dans des États tiers (cela pourrait cependant poser des problèmes similaires à ceux qui sont décrits au préambule du paragraphe 38 ci-dessus).

Exonération fiscale du revenu d'une caisse des pensions

69. Lorsqu'en application de leur législation interne, deux États suivent la même approche consistant en une exonération générale d'impôt pour les revenus des fonds de pension établis sur leur territoire, ces États, afin d'obtenir une plus grande neutralité à l'égard de la localisation du capital, peuvent vouloir étendre cette exonération aux revenus d'investissements qu'un fonds de pension établi dans un État tire de l'autre État. Afin d'obtenir ce résultat, les États incluent parfois dans leurs conventions une clause rédigée sur le modèle suivant :

> Nonobstant les autres dispositions de cette Convention, les revenus provenant d'un État contractant reçus par un résident de l'autre État contractant qui a été constitué et est géré exclusivement afin d'administrer ou fournir des prestations de pension et qui a été accepté par les autorités compétentes du premier État comme correspondant généralement à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins d'imposition dans cet État, doivent être exonérés d'impôt dans cet État.

Article 19

FONCTION PUBLIQUE

1. En 2011, le Comité d'experts a apporté des changements à l'article 19. Tout d'abord, les mots « autres qu'une pension » ont été supprimés dans le paragraphe 1. Ensuite, les mots « Nonobstant les dispositions du paragraphe 1 » ont été ajoutés au paragraphe 2. Enfin, aux paragraphes 2 et 3, le terme « pension » a été remplacé par les mots « pensions et autres rémunérations similaires ». De ce fait, l'article 19 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 19 du Modèle de convention de l'OCDE.

2. L'article 19 du Modèle des Nations Unies comprenant désormais toutes les dispositions de l'article 19 du Modèle de l'OCDE, les commentaires de l'article de l'OCDE, qui sont libellés comme suit, lui sont applicables :

> 1. Cet article s'applique aux traitements, salaires et autres rémunérations similaires et aux pensions afférents à des fonctions publiques. Des dispositions similaires d'anciennes conventions bilatérales avaient pour but de se conformer aux règles de la courtoisie internationale et du respect mutuel entre souverainetés. Leur champ d'application était donc assez limité. Cependant, l'extension du secteur public dans de nombreux pays, ayant largement étendu les activités de l'État à l'étranger, a donné une importance et une portée accrues à l'article 19. D'après le texte original du paragraphe 1 de l'article 19 dans le Projet de Convention de 1963, l'État

qui paie la rémunération avait le droit d'imposer les versements effectués au titre des services rendus à cet État ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. L'expression « sont imposables » était utilisée, et cela n'impliquait pas que ce droit d'imposition fût exclusif.

2. [...] [les] alinéas *a* des paragraphes 1 et 2 sont tous deux fondés sur le principe d'un droit exclusif d'imposition de ces rémunérations par l'État qui les paie. Les pays qui, de manière générale, appliquent dans leurs conventions la méthode de l'imputation pour l'élimination des doubles impositions sont ainsi tenus, par exception à cette méthode, d'exempter d'impôt les paiements, au profit de leurs résidents, qui relèvent des paragraphes 1 et 2. Si, pour éliminer les doubles impositions, les États contractants appliquent tous deux la méthode de l'exemption, ils peuvent continuer à utiliser l'expression « sont imposables » au lieu de « ne sont imposables que ». Pour ces pays, les deux expressions auront naturellement les mêmes effets. Il va sans dire que l'expression « ne sont imposables que » n'interdit pas à un État contractant de tenir compte du revenu exempté selon l'alinéa *a* des paragraphes 1 et 2 pour la détermination du taux d'imposition à appliquer aux revenus que leurs résidents tirent d'autres sources. Le principe selon lequel un droit exclusif d'imposition est accordé à l'État qui paie les rémunérations figure dans un si grand nombre de conventions en vigueur entre des pays membres de l'OCDE que l'on peut dire qu'il est déjà internationalement accepté. Il est aussi conforme à la notion de courtoisie internationale qui inspire l'article, ainsi qu'aux dispositions des conventions de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires. Toutefois, il faut noter que l'article ne vise nullement à restreindre l'application des règles découlant du droit international dans le cas des missions diplomatiques et postes consulaires (voir art. 28) mais traite des cas non couverts par ces règles.

2.1 En 1994, un nouvel amendement a été apporté au paragraphe 1 en remplaçant le terme « rémunération » par les mots « traitements, salaires et autres rémunérations similaires ». Il s'agissait par cet amendement de clarifier le champ d'application de l'article, qui ne s'applique qu'aux employés de l'État et aux personnes bénéficiant de pensions au titre d'un emploi public antérieur, et non aux personnes fournissant des services indépendants ou bénéficiant de pensions au titre de tels services.

2.2 Les pays membres ont généralement compris l'expression « salaires, traitements et autres rémunérations similaires [...] payés » comme incluant les avantages en nature reçus au titre de services assurés à un État ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales (par exemple, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs).

3. Les dispositions de l'article s'appliquent aux paiements faits non seulement par un État mais aussi par ses subdivisions politiques et ses collectivités locales (États fédérés, régions, provinces, départements, cantons, districts, arrondissements, *Kreise,* communes ou groupements de communes, etc.).

4. Le principe suivant lequel l'État qui verse la rémunération dispose d'un droit d'imposition exclusif comporte une exception qui résulte de l'alinéa *b* du paragraphe 1. En effet, aux termes des conventions de Vienne précitées, l'État hôte est autorisé à imposer les rémunérations versées à certaines catégories de personnel des missions diplomatiques et postes consulaires étrangers qui sont des résidents permanents de cet État ou en possèdent la nationalité. Étant donné que les pensions payées à des fonctionnaires en retraite seront soumises au même régime fiscal que les traitements ou salaires payés à ces salariés lorsqu'ils étaient en activité, le paragraphe 2 qui concerne les pensions comporte à l'alinéa *b* une exception analogue à celle de l'alinéa *b* du paragraphe 1. Les conditions prévues au sous-alinéa *b,* ii du paragraphe 1 n'étant pas applicables à un retraité, la seule condition exigée pour que l'État hôte soit habilité à imposer une pension est que le retraité soit un résident de cet État et en possède la nationalité.

5. L'article 19 du Projet de convention de 1963 prévoyait que les services rendus à l'État, ou à une subdivision politique ou une collectivité locale, devaient l'être « dans l'exercice de fonctions de caractère public ». Il a été décidé de supprimer ce membre de phrase dans le Modèle de convention de 1977, mais il a paru à certains pays membres de l'OCDE que cela entraînerait un élargissement du champ d'application de l'article. Les États contractants qui sont de cet avis et qui estiment cet élargissement inopportun peuvent continuer à utiliser dans leurs conventions bilatérales, et de préférence en en précisant le sens, le membre de phrase « dans l'exercice de fonctions de caractère public ».

5.1 Si, dans son acception ordinaire, le terme « pension » s'entend de paiements uniquement périodiques, les mots « autres rémunérations similaires », qui ont été ajoutés au paragraphe 2 en 2005, sont d'une portée assez large pour couvrir des paiements non périodiques. Par exemple, le paiement d'une somme forfaitaire à la place de paiements périodiques d'une pension versée à un ancien employé d'État après cessation de services peut relever du paragraphe 2 de l'article. Que le paiement d'une somme forfaitaire effectué dans ces circonstances soit à considérer comme autres rémunérations similaires à pension au sens de l'article 2 ou comme rémunération finale au sens de l'article premier, c'est là une

question de fait à résoudre à la lumière des facteurs présentés dans le paragraphe 5 des commentaires sur l'article 18.

5.2 Il convient de noter que l'expression « par prélèvement sur des fonds qu'ils » de l'alinéa *a* du paragraphe 2 couvre la situation dans laquelle la pension n'est pas versée directement par l'État, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, mais par prélèvement sur des fonds constitués par un tel organisme public. En outre, le capital initial du fonds ne doit pas nécessairement être apporté par l'État, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. La formule couvrirait les paiements provenant d'un fonds sous administration privée créé pour le compte de l'organisme public.

5.3 Un problème se pose quand des pensions sont payées pour services à la fois publics et privés, ce qui peut souvent arriver lorsqu'une personne a été employée à la fois dans le secteur privé et public et reçoit une pension correspondant aux deux périodes d'emploi. Cela peut se produire soit parce que cette personne a cotisé au même régime du début à la fin de sa vie professionnelle, soit parce que les droits de cette personne à pension étaient transférables. Cette question pourra prendre d'autant plus d'importance que l'on va vers une plus grande mobilité entre secteur privé et secteur public.

5.4 Lorsqu'un fonctionnaire ayant rendu des services à l'État a transféré ses droits à pension d'un régime public à un régime privé, les versements au titre de sa pension ne devraient être imposés que par application de l'article 18, ces versements ne répondant pas au critère technique de l'alinéa 2, *a*.

5.5 Lorsque le transfert s'effectue en sens inverse et que les droits à pension ont été transférés d'un régime privé vers un régime public, certains États imposent la totalité des paiements de retraite par application de l'article 19. En revanche, d'autres États répartissent les paiements de pension en fonction de la source respective des droits à pension de sorte qu'une partie desdits paiements est imposée par application de l'article 18 et l'autre par application de l'article 19. Ce faisant, certains États considèrent que si l'une des sources a de loin apporté la majeure partie de la pension, cette dernière devrait dès lors être traitée comme si elle avait été exclusivement versée par prélèvement sur cette source. Cela étant, il est admis que la répartition des paiements soulève des difficultés administratives considérables.

5.6 Les États contractants peuvent être préoccupés par la perte de recettes ou la possibilité d'une double exonération s'il était possible de modifier le traitement des pensions en transférant les fonds entre les régimes public et privé. La répartition des paiements peut parer à ces effets; toute-

fois, pour que la répartition des paiements puisse être appliquée aux droits à pension qui sont transférés d'un régime public vers un régime privé, les États contractants peuvent, dans le cadre de négociations bilatérales, envisager d'élargir le champ d'application de l'alinéa 2, *a* de façon à couvrir la part d'une éventuelle pension ou autre rémunération similaire versée au titre de services rendus à un État, à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. Une telle disposition pourrait être rédigée comme suit :

> 2. *a*) Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, la partie des pensions et autres rémunérations similaires qui est versée au titre de services rendus à un État contractant, ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, n'est imposable que dans cet État.

À titre d'alternative, les États contractants pourront remédier à leur préoccupation en soumettant tous les régimes de pension à un traitement commun.

6. Les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables si les services sont rendus dans le cadre d'une activité d'entreprise exercée par l'État, ou par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui paie les traitements, salaires, pensions ou autres rémunérations similaires. Dans ces cas, ce sont les règles ordinaires qui s'appliquent : article 15 pour les salaires et traitements, article 16 pour les tantièmes et autres rétributions similaires, article 17 pour les artistes et les sportifs, et article 18 pour les pensions. Les États contractants qui, pour des raisons spécifiques, souhaitent ne pas inclure le paragraphe 3 dans leurs conventions bilatérales ont cette faculté, ce qui étend le champ d'application des paragraphes 1 et 2 aux services rendus dans le cadre d'une activité d'entreprise. Étant donné les fonctions spécifiques exercées par certains organismes publics, tels que les chemins de fer de l'État, les services postaux, les théâtres nationaux, etc., les États contractants qui souhaitent maintenir le paragraphe 3 peuvent, dans leurs conventions bilatérales, décider que les traitements, salaires, pensions et autres rémunérations similaires payés par ces organismes relèvent des dispositions des paragraphes 1 et 2 même si lesdits organismes peuvent être considérés comme exerçant des activités d'entreprise.

3. Sont soumises à l'article 19 toutes les pensions payées au titre de services fournis à un État contractant ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, même si elles étaient payées au titre du régime de sécurité sociale de l'un des États. Dans la plupart des cas, ces pensions seraient traitées de la même façon, qu'elles soient soumises à l'article 18 ou à l'article 19. Mais le traitement est différent dans les cas visés à l'alinéa *b* du paragraphe 2 de l'article 19, lorsque le pensionné est résident de l'autre État et en a la nationa-

lité. En vertu de l'article 19, les pensions de fonction publique perçues par ces personnes ne sont imposables que dans le pays de résidence. Si elles étaient imposables en vertu de l'article 18, elles ne le seraient que dans le pays de la source. L'objet de ce paragraphe est de préciser qu'une pension de fonction publique payée par un pays, même au titre de la sécurité sociale, à un résident de l'autre pays qui en a la nationalité n'est imposable que dans ce dernier pays. Certains pays préfèrent étendre la portée de l'article 18 de manière à couvrir aussi les pensions d'État, de sorte que les pensions privées et les pensions d'État relèvent du même traitement. Quand on choisit pareille solution, le paragraphe 2 de l'article 19 n'est pas nécessaire et devrait être supprimé.

4. On a proposé de traiter dans les commentaires la question du traitement fiscal de la situation où une administration publique défraie de ses dépenses un artiste résident d'un État contractant et exerçant ses activités dans un autre État contractant. Mais on a jugé que les États contractants peuvent, s'ils le souhaitent, soumettre la question à des négociations bilatérales. Le sujet est mentionné dans les commentaires sur l'article 17.

Article 20

ÉTUDIANTS

1. L'article 20 du Modèle de convention des Nations Unies, dans son libellé actuel, reprend pour l'essentiel l'article 20 du Modèle de convention de l'OCDE. En 1999, le paragraphe 2, qui traitait des bourses et rémunérations d'un emploi salarié non couvertes par le paragraphe 1, a été supprimé.

2. L'article 20 du Modèle de convention des Nations Unies reprenant intégralement les dispositions de l'article 20 du Modèle de convention de l'OCDE, les commentaires de l'OCDE, libellés comme suit, lui sont applicables :

> 1. La règle énoncée dans cet article concerne certains versements reçus par les étudiants ou les stagiaires pour couvrir leurs frais d'entretien, d'études ou de formation. Toutes les sommes de cette nature provenant de sources situées en dehors de l'État où l'étudiant ou le stagiaire intéressé est présent seront exonérées d'impôt dans cet État.
>
> 2. Lors de l'adoption du Modèle de convention de 1977, il a été décidé d'ajouter le mot « immédiatement » afin de préciser que l'article ne s'applique pas à une personne qui, à un moment donné, a été un résident d'un État contractant, mais qui a ensuite transféré sa résidence dans un État tiers avant de se rendre dans l'autre État contractant.
>
> 3. L'article concerne uniquement les paiements reçus pour subvenir aux frais d'entretien, d'éducation ou de formation du bénéficiaire. Il ne concerne donc pas un paiement, total ou partiel, rémunérant les services

assurés par le bénéficiaire et que couvre l'article 15 (ou [14 ou] l'article 7 en cas de profession indépendante). Cependant, lorsque la formation du bénéficiaire comporte une expérience professionnelle, il est nécessaire d'opérer une distinction entre la rémunération de services et un paiement pour l'entretien, les études ou la formation du bénéficiaire. Le fait que le montant versé soit similaire à celui qui est versé à des personnes fournissant des services similaires et qui ne sont ni étudiants ni stagiaires indique en général que ce paiement constitue la rémunération de services. Par ailleurs, les paiements pour l'entretien, les études ou la formation ne doivent pas excéder le montant normal de dépenses qui sont susceptibles d'être encourues pour assurer l'entretien, les études ou la formation du bénéficiaire.

4. Aux fins de cet article, les paiements qui sont effectués par un résident d'un État contractant ou pour son compte ou dont la charge est supportée par un établissement stable qu'une personne possède dans cet État ne sont pas considérés comme provenant de sources situées en dehors de cet État.

3. Dans la version de 1980, l'article 20 du Modèle de convention des Nations Unies comprenait un paragraphe 2 libellé comme suit :

2. En ce qui concerne les bourses et les rémunérations d'un emploi salarié auxquelles ne s'applique pas le paragraphe 1, un étudiant ou un stagiaire au sens du paragraphe 1 aura en outre, pendant la durée de ces études ou de cette formation, le droit de bénéficier des mêmes exonérations, dégrèvements ou réductions d'impôts que les résidents de l'État dans lequel il séjourne.

La question de la suppression éventuelle du paragraphe 2 de l'article 20 a retenu pendant un certain temps l'attention de l'ancien Groupe d'experts. Il n'est pas inutile à ce propos de reproduire ci-après les paragraphes 25 à 29 du rapport de l'ancien Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale sur les travaux de sa septième réunion, tenue en décembre 1995 (ST/ESA/250) :

25. À sa réunion de juillet 1995, le Comité directeur a recommandé au Groupe d'envisager de supprimer du Modèle de convention le paragraphe 2 de l'article 20 aux termes duquel l'étudiant séjournant dans un État étranger devrait être admis à bénéficier des mêmes exonérations, dégrèvements ou réductions d'impôt que les résidents dudit État pour ce qui est des revenus qui n'auraient pas été exonérés de l'impôt dans cet État en vertu du paragraphe 1.

26. Un participant a plaidé en faveur du maintien de cette disposition parce qu'elle permet aux étudiants séjournant dans un État étranger d'y

être imposés de la même manière que les étudiants ayant qualité de résidents. Toutefois, pour un autre participant, les deux cas ne sauraient être assimilés parce que l'étudiant résident est imposable sur la totalité de ses revenus alors que l'étudiant étranger ne l'est que sur les revenus provenant de sources situées dans l'État d'accueil.

27. Un partisan de la suppression de cette disposition a fait observer qu'aux termes de la seconde phrase du paragraphe 4 de l'article 24, un État n'était pas tenu d'accorder aux résidents d'un autre État les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt « en fonction de la situation ou des charges de famille » qu'il accorde à ses propres résidents; le paragraphe 2 de l'article 20 contredisait, d'après lui, cette disposition de l'article 24.

28. Un participant a noté que les conventions pourraient comporter, à titre d'alternative à l'alinéa *c* du paragraphe 1 de l'article 14, une disposition aux termes de laquelle l'État hôte exonérerait la rémunération de l'étudiant pendant la durée normale des études, jusqu'à concurrence d'un certain montant annuel, à condition que cette rémunération ne bénéficie pas également d'une exonération dans l'autre État. (L'alinéa *c* du paragraphe 1 de l'article 14 a été supprimé en 1999.)

29. À la suite d'un échange de vues, il a été convenu qu'une majorité du Groupe était en faveur de la suppression du paragraphe 2 de l'article 20, sans qu'il y ait consensus sur ce point.

4. L'ancien Groupe d'experts est revenu sur la question à sa neuvième réunion en mai 1999, et convenu de supprimer le paragraphe 2 de l'article 20. Ce dernier est donc identique à l'article 20 du Modèle de convention de l'OCDE, excepté que s'y est ajouté le terme « stagiaire ».

5. Bien que, tel que libellé, le paragraphe 2 ait mentionné les bourses et subventions dont la source est dans le pays de séjour au même titre que les rémunérations d'un emploi salarié dans ce même pays, les commentaires du Modèle de 1980 ne laissaient pas de doute sur le fait que c'était essentiellement les rémunérations d'emploi salarié qui étaient visées. Le libellé était de nature à mettre exactement sur le même plan les étudiants, etc., séjournant dans le pays et ceux qui étaient au sens fiscal résidents du pays où ils poursuivaient leurs études, sans accorder aux étudiants séjournant dans le pays un traitement plus favorable qu'à ceux qui en étaient résidents au sens fiscal.

6. L'application pratique du paragraphe 2 a permis de constater que, dans son libellé de l'époque, il pouvait entraîner des problèmes épineux dans l'administration. Si par exemple l'étudiant séjournant dans le pays y était imposable uniquement au titre des revenus y ayant leur source, et non pas au titre de son revenu mondial, devait-il bénéficier de l'intégralité des déductions aux-

quelles a droit un résident, lequel est, lui, imposé sur la totalité de son revenu mondial ? De même, un(e) étudiant(e) marié(e) dont le conjoint ne séjournait pas avec lui (elle) dans le pays d'accueil pouvait-il (elle) prétendre aux déductions auxquelles ont droit les personnes mariées ? Une lecture stricte du paragraphe 2 dans la rédaction de l'époque ne permettait pas de régler ces problèmes.

7. Une question particulière que suscite naturellement l'inclusion du paragraphe 2 est le statut de résidence fiscale d'un étudiant ou stagiaire dans une entreprise séjournant dans un pays, au titre des règles normales de l'article 4 déterminant la résidence. Un étudiant qui poursuit des études à plein temps peut devenir résident fiscal de l'État d'accueil, et à ce titre être imposable à raison de son revenu mondial, en ayant droit à toutes les déductions et exemptions personnelles, sans qu'il y ait besoin d'une disposition particulière de l'article 20.

8. En outre, les commentaires relatifs à la version de 1980 démontrent que les pays disposent de plusieurs autres façons de procéder s'ils veulent étendre la portée de l'article 20 dans leurs négociations, afin de couvrir des problèmes particuliers susceptibles de se poser dans des situations bilatérales spéciales. Des exemples sont donnés, sans suggérer aucun libellé particulier qui manifesterait l'intention du législateur. Les commentaires relatifs à la version de 1980 disaient :

> [...] certains pays voudront peut-être, dans des négociations bilatérales, développer l'article en y ajoutant un paragraphe autorisant une nouvelle exonération (allant au-delà de celle généralement applicable en tant qu'exonération personnelle ou déduction analogue en vertu du droit interne de l'État contractant) du revenu au titre d'un emploi salarié dans certaines conditions. D'autres pays souhaiteront peut-être étendre l'exonération aux rémunérations reçues pour des services fournis dans le pays de séjour de l'étudiant ou du stagiaire d'entreprise, mais limiteront cette extension à un certain montant. En fixant ce montant, les pays pourront tenir compte du fait que les étudiants ou stagiaires d'entreprise risquent d'encourir un surcroît de frais en raison de leur séjour dans un pays étranger. Peut-être aussi conviendrait-il, en étendant l'exonération, de fixer un délai à cette exonération dans le cas des stagiaires d'entreprise, et peut-être aussi dans celui des étudiants, en accordant probablement un délai plus long à ces derniers.

9. Les difficultés pratiques d'application du paragraphe 2, conjuguées à divers autres problèmes concernant les étudiants et stagiaires d'entreprise qui peuvent être à régler en négociations bilatérales, ont porté l'ancien Groupe d'experts à décider que, plutôt que de tenter de reformuler entièrement le libellé, mieux valait omettre le paragraphe 2 de la convention. Les pays sou-

haitant élargir la portée de l'article 20 aux sources de revenu du pays d'accueil pourront s'efforcer de rédiger une disposition adaptée le plus possible aux circonstances particulières de leur situation.

Article concernant les enseignants

10. Au cours des débats de la septième réunion de l'ancien Groupe d'experts, plusieurs membres ont préconisé d'inclure dans la convention un article consacré aux enseignants invités. Dans l'état actuel des choses, le Modèle de convention prévoit que ces enseignants relèvent de l'article 14 si leurs activités sont de type indépendant, de l'article 15 si leurs services sont exercés à titre dépendant, ou de l'article 19 si leur rémunération est payée par un État contractant. Il existe nombre de traités comprenant un article ou un paragraphe supplémentaire, concernant expressément les enseignants, et parfois les chercheurs, et, en général, les exemptant de l'impôt dans le pays de la source si leur séjour ne dépasse pas une durée spécifiée. On a fait observer que, souvent, les articles 14 et 15 n'avaient pas pour effet d'exempter d'impôt à la source la rémunération d'un enseignant en visite, du fait qu'ils permettaient souvent d'imposer à la source les prestataires de services présents dans le pays hôte plus de 183 jours, durée souvent inférieure à celle d'une mission d'enseignement.

11. Les participants ont exprimé des vues divergentes quant à la nécessité d'inclure dans le Modèle de convention des Nations Unies un article consacré exclusivement aux enseignants invités. Pour l'essentiel toutefois, ils étaient tous d'accord qu'un tel article, si on l'incluait, ne devrait pas avoir pour effet d'exempter d'impôt ces enseignants à la fois dans le pays d'origine et dans le pays hôte. Un expert a suggéré une solution de compromis consistant à ne pas modifier le Modèle de convention pour y inclure une clause relative aux enseignants invités, mais à en parler dans les commentaires, faisant observer que nombre de traités comportaient un article en ce sens et donnant des conseils pour les négociations bilatérales sur le sujet. La suggestion a suscité un accord général.

12. L'ancien Groupe d'experts a donc nommé un comité de rédaction chargé de rédiger le texte qui serait inclus dans les commentaires sur la convention. Après examen et modifications, le libellé suivant a été adopté en 1999 :

> Il n'a pas été prévu dans le Modèle de convention de disposition spéciale concernant la rémunération des professeurs et autres enseignants invités dans un pays étranger. En l'absence d'une telle disposition, les articles 14, 15, 19 ou 23 du Modèle de convention, selon le cas, sont applicables. Nombre de conventions bilatérales toutefois contiennent, sous une forme ou une autre, des règles relatives à cette catégorie de personnes

qui ont pour but principal de faciliter les relations culturelles et l'échange de connaissances en prévoyant que le pays hôte accordera une exonération fiscale limitée aux enseignants invités. Cette exonération est parfois déjà prévue par la législation fiscale interne, solution qui pour beaucoup est le meilleur moyen de résoudre le problème des doubles impositions des enseignants invités dans un pays étranger.

Bien que les dispositions des articles 14, 15, 19 et 23 soient applicables pour éviter les doubles impositions, certains pays peuvent souhaiter inclure dans leurs conventions un article relatif aux enseignants. La diversité des réglementations fiscales internes des divers pays, d'une part, et l'absence de telles règles, d'autre part, font obstacle à l'inclusion d'une disposition concernant expressément les enseignants dans le Modèle de convention. Si toutefois, lors de négociations bilatérales, les États contractants choisissaient d'inclure une disposition relative aux enseignants effectuant un séjour à l'étranger, ils devraient tenir compte des points suivants en l'élaborant :

a) L'objet d'une convention fiscale est généralement d'éviter les doubles impositions, et la double exonération des enseignants n'est pas chose souhaitable;

b) Il est indiqué de limiter les avantages accordés à des séjours d'une durée maximale (soit deux ans habituellement), le délai fixé devant pouvoir être prorogé dans des cas individuels par voie d'accord mutuel entre les autorités compétentes des États contractants. Il convient de décider si le revenu perçu lors de séjours excédant la durée maximale devrait être imposé à compter du début du séjour ou simplement à compter de la date d'expiration du délai;

c) S'il y a lieu de limiter les avantages aux activités d'enseignement menées dans des institutions « agréées » par l'État contractant dans lequel les prestations sont fournies;

d) Si, dans le cas des professeurs et autres enseignants qui effectuent également des recherches lors d'un séjour à l'étranger, les avantages ne devraient pas être limités aux recherches effectuées dans l'intérêt public, à l'exclusion de celles entreprises à des fins privées;

e) Si une personne peut bénéficier des dispositions de l'article plus d'une fois.

Article 21

AUTRES REVENUS

1. L'article 21 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 21 du Modèle de convention de l'OCDE, excepté que le paragraphe 2 du Modèle de l'OCDE couvre également le cas où les revenus sont imputés à une base fixe que le bénéficiaire des revenus possède dans l'autre État contractant conformément à l'article 14. L'article 21 du Modèle des Nations Unies comporte aussi un paragraphe supplémentaire (par. 3) contenant une disposition générale pour les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant provenant de l'autre État contractant dont il n'est pas question dans les précédents articles.

2. L'article vise non seulement les revenus relevant de catégories qui ne sont pas expressément traitées dans les articles précédents (par exemple, une pension alimentaire ou des gains provenant de la loterie), mais aussi ceux qui proviennent de sources qui n'y sont pas expressément mentionnées (par exemple, un loyer payé par un résident d'un État contractant pour l'usage d'un bien immobilier situé dans un pays tiers). Il s'applique à des revenus en provenance d'États tiers aussi bien que d'États contractants.

Paragraphe 1

3. Ce paragraphe reprenant le paragraphe 1 de l'article 21 du Modèle de convention de l'OCDE, le Comité considère donc que la partie ci-après des commentaires de l'OCDE lui est applicable :

> 2. En vertu de ce paragraphe, le droit d'imposition appartient exclusivement à l'État de la résidence. En cas de conflit entre deux résidences, l'article 4 déterminera aussi le droit d'imposition à l'égard des revenus en provenance d'un État tiers.
>
> 3. [...] Lorsque le revenu provient d'un État tiers et que son bénéficiaire est considéré comme résident par les deux États contractants selon leur droit interne, il résulte de l'application de l'article 4 que le bénéficiaire sera traité comme résident d'un seul des États contractants et ne sera soumis à assujettissement complet à l'impôt (« assujettissement intégral ») que dans cet État. Dans ce cas, l'autre État contractant ne pourra imposer le revenu provenant de l'État tiers, même si son bénéficiaire n'est pas imposé dans l'État dont il est considéré résident conformément à l'article 4. Afin d'éviter que le revenu échappe à toute imposition, les États contractants peuvent convenir de limiter l'application de l'article aux revenus qui sont imposés dans l'État dont le bénéficiaire est un résident et modifier les dispositions du paragraphe en conséquence [...].

On se reportera également au paragraphe 5 des commentaires (voir plus loin).

Paragraphe 2

4. Ce paragraphe reprend le paragraphe 2 de l'article 21 du Modèle de convention de l'OCDE, excepté que le paragraphe 2 de l'article 21 du Modèle de l'OCDE couvre aussi le cas où le revenu est imputé à une base fixe que le bénéficiaire du revenu possède dans l'autre État contractant conformément à l'article 14. Le Comité considère que la partie ci-après des commentaires de l'OCDE est applicable (les commentaires qui figurent entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires de l'OCDE, ont été insérés pour montrer la différence) :

> 4. Ce paragraphe prévoit une exception à l'application des dispositions du paragraphe 1 lorsque le revenu est lié aux activités d'un établissement stable qu'un résident d'un État contractant a dans l'autre État contractant. Le paragraphe couvre le revenu en provenance d'États tiers. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable. Le paragraphe 2 ne s'applique pas aux biens immobiliers pour lesquels, conformément au paragraphe 4 de l'article 6, l'État de situation a un droit préférentiel d'imposition [...]. Donc, les biens immobiliers situés dans un État contractant et qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise de cet État situé dans l'autre État contractant ne seront imposables que dans le premier État où les biens sont situés et dont le bénéficiaire du revenu est un résident. Cela est conforme aux règles posées dans les articles 13 et 22 concernant les biens immobiliers, puisque le paragraphe 2 de ces articles ne s'applique qu'aux biens mobiliers d'un établissement stable.
>
> 5. Le paragraphe couvre aussi le cas où le bénéficiaire et le débiteur du revenu sont tous deux résidents d'un même État contractant et où le revenu se rattache à un établissement stable que le bénéficiaire du revenu a dans l'autre État contractant. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable. S'il y a double imposition, l'État de la résidence devra y remédier, conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B. Cependant, une difficulté peut se présenter pour l'imposition de dividendes ou d'intérêts dans l'État de la résidence, en tant qu'État de la source : le jeu combiné des articles 7 et 23 A empêche cet État d'imposer ces revenus, alors que, s'ils étaient payés à un résident de l'autre État, le premier État étant l'État de la source des dividendes ou des intérêts pourrait imposer ces dividendes ou intérêts aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11. Les États contractants qui ne trouveraient pas cette situation satisfaisante pourront inclure dans leurs conventions une disposition selon laquelle

l'État de la résidence a le droit, en tant qu'État de la source des dividendes et des intérêts, de prélever un impôt sur ces revenus aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11. L'État où est situé l'établissement stable accorderait une imputation semblable aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B; le bénéfice de cette imputation ne devrait pas, évidemment, être accordé dans les cas où, en vertu de sa législation interne, l'État où est situé l'établissement stable n'impose pas les dividendes ou intérêts rattachés à cet établissement.

6. Certains États qui appliquent la méthode de l'exemption (art. 23 A) pourraient craindre que le régime découlant du paragraphe 2 amène des entreprises d'un État contractant à confier certains avoirs, tels que des actions, obligations ou brevets, à un établissement stable situé dans l'autre État contractant afin d'y bénéficier d'un traitement fiscal plus favorable. Pour faire obstacle à de telles pratiques, qu'ils estiment abusives, certains États pourraient juger que la transaction est artificielle et considérer, pour cette raison, que ces avoirs ne se rattachent pas effectivement à l'établissement stable. D'autres États peuvent renforcer leur position en ajoutant au paragraphe 2 une condition stipulant que ce paragraphe ne s'applique pas aux cas où ces pratiques ont eu pour objectif essentiel de tirer avantage de cette disposition. Par ailleurs, la condition selon laquelle un droit ou un bien doit « se rattacher effectivement » à un tel établissement nécessite plus que le simple enregistrement de ce droit ou bien dans les documents comptables de l'établissement stable.

Paragraphe 3

5. Ce paragraphe constitue une adjonction à l'article 21 du Modèle de convention de l'OCDE. Ses dispositions permettent au pays d'où proviennent les revenus d'imposer ces revenus si cela est conforme à sa législation, tandis que les dispositions du paragraphe 1 permettent uniquement l'imposition dans l'État de résidence; l'application concurrente des dispositions des deux paragraphes pourrait entraîner une double imposition. Dans ce cas, les dispositions de l'article 23 A ou 23 B sont applicables selon les circonstances, comme dans les autres cas de double imposition. Dans certains cas, les paragraphes 2 et 3 peuvent se recouper et donc produire les mêmes résultats.

6. Pendant la neuvième réunion de l'ancien Groupe d'experts, tenue en 1999, on a débattu longuement de l'inclusion d'un nouveau paragraphe traitant des nouveaux instruments financiers. Trois options ont été dégagées : la première consistait pour les États contractants à adopter l'article 21 du Modèle de convention des Nations Unies avec les trois paragraphes; la deuxième à adopter le paragraphe 3 de l'article 21 en stipulant un taux d'imposition réduit pour les revenus visés au paragraphe 3; la troisième enfin à adopter le Modèle

de convention des Nations Unies, avec uniquement les paragraphes 1 et 2. Ces options ont été jugées utiles pour traiter de la question. On a noté que le traitement des produits financiers relève des deuxième et troisième options, comme il est expliqué au paragraphe 7 ci-dessous.

Paragraphe additionnel facultatif

7. Le Comité considère que la partie ci-après des commentaires de l'OCDE se rapporte à la question :

> 7. Quelques pays ont rencontré des difficultés en ce qui concerne des revenus émanant de certains instruments financiers non traditionnels lorsqu'il existe des relations spéciales entre les parties. Ces pays pourraient souhaiter ajouter le paragraphe suivant à l'article 21 :
>
> > [4.] Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre la personne visée au paragraphe 1 et une autre personne, ou que l'une et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant du revenu visé au même paragraphe excède le montant éventuel dont elles seraient convenues en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire du revenu reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions applicables de la présente convention.
>
> L'inclusion de ce nouveau paragraphe ne devrait pas avoir d'incidence quant au traitement de transactions financières innovantes entre des personnes indépendantes ou au regard d'autres dispositions de la convention.
>
> > 8. Le présent paragraphe limite l'application des dispositions relatives à l'imposition des revenus non visés dans d'autres articles de la même façon que le paragraphe 6 de l'article 11 limite l'application des dispositions concernant l'imposition des intérêts [...].
> >
> > 9. La restriction pourrait s'appliquer à tout revenu qui serait sans cela assujetti à l'article 21, mais il n'est pas prévu que, dans la pratique, elle s'applique à des paiements tels que pensions alimentaires ou prestations de sécurité sociale, alors qu'elle sera sans doute particulièrement pertinente lorsque certains instruments financiers non traditionnels sont utilisés dans des conditions qui n'auraient pas été applicables en l'absence d'une relation spéciale [...].
> >
> > 10. La restriction de l'article 21 diffère de celle de l'article 11 sur deux points importants. Premièrement, le paragraphe permet, lorsque certaines conditions sont réunies, de considérer tous les paiements au titre d'un instrument financier non traditionnel comme

> excessifs. En second lieu, les revenus auxquels ne s'appliquerait pas l'article relatif aux intérêts pourraient cependant être assujettis à un autre article de la convention [...]. Les revenus auxquels l'article 21 s'appliquerait autrement ne sont pas par définition assujettis à un autre article. Par conséquent, si la restriction prévue à l'article 21 soustrait une partie du revenu à l'application dudit article, les articles 6 à 20 de la convention ne s'appliquent pas à ce revenu et chaque État contractant peut l'imposer en vertu de sa législation nationale.
>
> 11. D'autres dispositions de la convention continueront cependant à être appliquées à ces revenus, comme l'article 23 (Méthodes pour éliminer les doubles impositions), l'article 25 (Procédure amiable), et l'article 26 (Échange de renseignements).

8. Des membres de l'ancien Groupe d'experts ont fait observer qu'il y avait des moyens très artificiels par lesquels d'aucuns s'ingéniaient à bénéficier des dispositions de l'article 21, surtout si le paragraphe 3 est omis ou ne stipule qu'un taux d'imposition réduit dans l'État de la source, notamment en créant ou en cédant des droits donnant lieu à des revenus, tels des instruments financiers. Les États contractants peuvent bien entendu invoquer, pour faire échec à ce type d'arrangements, les règles concernant la primauté du fond sur la forme, le principe de l'abus des droits ou une autre doctrine analogue, mais ceux qui souhaitent y parer expressément peuvent aussi, en négociations bilatérales, inclure une clause du type de celle qui suit dans leurs conventions fiscales bilatérales :

> Les dispositions du présent article ne sont pas applicables à quiconque a créé ou cédé des droits donnant lieu au paiement de revenus en ayant pour seul objet, ou pour l'un de ses principaux objets, ce faisant, de bénéficier des dispositions du présent article.

9. Généralement, les pays n'incluent pas, dans l'article 21, une clause indiquant d'où le revenu est réputé venir aux fins du paragraphe 3. La législation des deux États contractants en détermine la source. Ces législations peuvent toutefois différer, et cela peut conduire à une double imposition (voire de non-imposition quand l'État de résidence du bénéficiaire applique l'article 23 A pour éliminer les doubles impositions). Les pays qui souhaitent y parer pourront inclure dans leurs traités fiscaux bilatéraux une clause qui pourrait être rédigée comme suit :

> On considère le revenu comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est un résident de cet État. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable ou une base fixe, pour lequel ou laquelle la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'État où se trouve l'établissement stable ou la base fixe.

Commentaires sur le chapitre IV

Imposition de la fortune

Article 22

FORTUNE

1. Dans le Modèle de convention des Nations Unies, l'article 22 ne traite que des impôts sur la fortune, à l'exclusion des impôts sur les successions et sur les donations et des droits de mutation.

2. La question de savoir si les paragraphes 1 à 4 devraient continuer d'être présentés entre crochets a été examinée par l'ancien Groupe d'experts. Le sentiment général était que les crochets n'étaient pas nécessaires pour les trois premiers paragraphes, mais il a été décidé de les garder pour le paragraphe 4. On a défendu énergiquement l'idée que l'État où les biens sont situés pourrait les imposer, ce qui permettrait d'aligner les dispositions sur le traitement des autres revenus visés à l'article 21 du Modèle de convention des Nations Unies. En 1999, il a été décidé de maintenir les crochets pour le paragraphe 4.

3. Si les parties aux négociations décidaient d'inclure un article sur la fortune dans leur convention, il leur faudrait choisir entre le texte du paragraphe 4 placé entre crochets et un texte qui laisserait le droit d'imposition à l'État dans lequel la fortune serait située. Si le libellé du paragraphe 4 de l'article 22 du Modèle de convention était retenu, les commentaires de l'OCDE, rédigés comme suit, seraient pleinement applicables :

> 1. Cet article ne traite que des impôts sur la fortune, à l'exclusion des impôts sur les successions et sur les donations et des droits de mutation. Les impôts sur la fortune auxquels l'article s'applique sont ceux qui sont visés à l'article 2.
>
> 2. Les impôts sur la fortune constituent généralement une imposition complémentaire du revenu de la fortune. C'est pourquoi l'impôt sur un élément déterminé de la fortune ne peut en principe être perçu que par l'État qui est en droit d'imposer le revenu provenant de cet élément de fortune. Toutefois, il n'est pas possible de se référer purement et simplement aux règles relatives à l'imposition de chaque catégorie de revenus, car tous les éléments de revenus ne sont pas soumis à l'imposition exclusive d'un État.
>
> 3. L'article énumère donc d'abord les biens qui sont imposables dans l'État où ils sont situés. À cette catégorie appartiennent les biens immobiliers visés à l'article 6 que détient un résident d'un État contractant et qui sont situés dans l'autre État contractant (par. 1), ainsi que les biens mobi-

liers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant ou qui appartiennent à une base fixe qu'un résident d'un État contractant a dans l'autre État contractant [, ou qui appartiennent à une base fixe qu'un résident d'un État contractant a dans l'autre État contractant servant à l'exercice d'une profession indépendante] (par. 2).

4. Normalement, les navires et les aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure, ainsi que les biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, bateaux ou aéronefs ne sont imposables que dans l'État où le siège de direction effective de l'entreprise est situé (par. 3). Cette règle correspond aux dispositions de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 13. Il est entendu que le paragraphe 3 de l'article 8 s'applique lorsque le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau. Les États contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'État de la résidence ou combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective, ont toute latitude, dans leurs conventions bilatérales, de substituer au paragraphe 3 des dispositions correspondantes à celles proposées aux paragraphes 2 et 3 des commentaires sur l'article 8. Les biens immobiliers affectés à l'exploitation des navires, bateaux ou aéronefs sont imposables dans l'État où ils sont situés, conformément à la règle énoncée au paragraphe 1.

4.1 Le paragraphe 3 s'applique lorsque l'entreprise qui est propriétaire des biens exploite elle-même les bateaux, navires ou aéronefs mentionnés dans ce paragraphe, que ce soit pour ses propres activités de transport ou dans le cadre de la location des bateaux, navires ou aéronefs tout armés et équipés. Il ne s'applique pas cependant lorsque l'entreprise qui est propriétaire des bateaux, navires ou aéronefs ne les exploite pas (par exemple, lorsque l'entreprise loue les biens à une autre personne, à l'exception du cas d'une location occasionnelle coque nue [...]). Dans un tel cas, la fortune constituée par ces biens sera couverte par le paragraphe 2 ou 4.

4.2 Dans leurs conventions bilatérales, les pays membres sont libres de préciser davantage les conditions d'application de l'article 22 dans cette situation. Ils peuvent adopter la variante suivante du paragraphe 3 de l'article [...] :

> 3. La fortune constituée par des biens qui font partie de l'actif d'une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant et qui sont des navires ou aéronefs exploités par cette entreprise en trafic international ou des biens mobiliers utilisés aux fins de l'exploitation de ces navires ou aéronefs, n'est imposable que dans cet État.

5. Pour ce qui est des éléments de fortune autres que ceux énumérés aux paragraphes 1 à 3, l'article prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'État contractant dont la personne à qui ils appartiennent est un résident (par. 4).

6. Si, lorsque les dispositions du paragraphe 4 sont appliquées à des éléments de fortune mobilière grevés d'usufruit, une double imposition subsiste en raison de la disparité des législations internes, les États intéressés pourront recourir à la procédure amiable ou régler la question par voie de négociations bilatérales.

7. L'article ne prévoit aucune règle au sujet de la déduction des dettes. Les législations des pays membres de l'OCDE sont trop différentes pour qu'une solution commune puisse être adoptée. Le problème de la déduction des dettes qui pourrait se poser quand le contribuable et le créancier ne sont pas des résidents du même État est traité au paragraphe 4 de l'article 24.

Commentaires sur le chapitre V

Méthodes pour éliminer les doubles impositions

Article 23

MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

A. Considérations générales

1. Le Modèle de convention des Nations Unies propose deux variantes de l'article 23 pour l'élimination des doubles impositions, à savoir l'article 23 A sur la méthode d'exemption et l'article 23 B sur la méthode d'imputation.

2. La méthode utilisée par un pays pour remédier aux doubles impositions dépend principalement de sa politique fiscale générale et de la structure de son régime fiscal. Étant donné les différences qui séparent les divers régimes fiscaux quant aux objectifs recherchés, les conventions fiscales bilatérales constituent l'instrument le plus souple pour concilier des régimes opposés et éviter ou alléger les doubles impositions.

3. Quand le Modèle de convention des Nations Unies a précédemment été examiné, des experts de pays en développement ont considéré, au sujet des mesures d'allégement applicables par les pays développés, que les méthodes d'exemption ou d'imputation de crédit d'impôt peuvent être utilisées selon le cas. La méthode de l'exemption a été jugée éminemment appropriée lorsqu'une convention confère au pays de la source la compétence exclusive pour imposer certains revenus; cette méthode peut alors prendre la forme d'une exemption progressive. À l'égard des investissements effectués dans des pays en développement, l'un des principaux inconvénients de la méthode du crédit d'impôt étranger vient de ce que, de l'avis de ces pays, les avantages procurés par les faibles taux d'imposition qu'ils pratiquent ou les concessions fiscales spéciales qu'ils accordent risquent d'aller en grande partie au trésor du pays exportateur de capitaux plutôt qu'à l'investisseur étranger pour qui ils avaient été conçus. Les recettes fiscales passent en conséquence du pays en développement au pays exportateur de capitaux.

4. Dans ces conditions, l'efficacité des mesures fiscales d'incitation adoptées par la plupart des pays en développement dépend du rapport existant entre les régimes fiscaux de ces pays et ceux des pays exportateurs de capitaux d'où proviennent les fonds d'investissement. Il importe au plus haut point, pour les pays en développement, que l'effet des stimulants fiscaux ne soit pas neutralisé par le régime fiscal des pays exportateurs de capitaux pratiquant le système de crédit d'impôt. Les conventions bilatérales permettent en partie d'éviter ce fâcheux résultat en prévoyant des crédits d'impôt assortis de dégrèvements

spéciaux; le pays développé accordant un crédit non seulement pour l'impôt versé, mais aussi pour la concession consentie au titre des mesures législatives d'encouragement adoptées par le pays en développement. Bien entendu, la méthode d'exemption permet aussi d'éviter ce résultat. Les experts des pays en développement ont tenu à souligner que, dans leur esprit, le recours à la méthode d'exemption ou à celle de l'imputation du crédit d'impôt assorti de dégrèvement spécial est l'un des objectifs essentiels et fondamentaux de la négociation de ce type de convention. En revanche, certains experts ont fait observer qu'il ressortait d'études que les considérations fiscales pouvaient n'être pas déterminantes par elles-mêmes dans les décisions d'investissement, et que le dégrèvement spécial, à leur avis, n'était peut-être pas un moyen bien utile.

5. Nombre d'experts de pays développés aussi bien que de pays en développement ont reconnu que le crédit d'impôt assorti de dégrèvement spécial devait être prévu dans les conventions entre ces pays lorsque le pays développé pratique la méthode d'imputation du crédit d'impôt. Toutefois, certains experts d'un pays développé ont estimé, pour diverses raisons, que les dégrèvements spéciaux ne constituent pas un instrument approprié de développement économique. Il semble que d'autres mesures répondraient mieux à cet objectif.

6. La méthode de l'exemption élimine certes les effets indésirables des impôts du pays de résidence sur les mesures fiscales d'incitation du pays de la source, mais il y a de nombreux pays développés qui ne sont pas disposés à inclure ce système dans les conventions fiscales qu'ils concluent. Lorsque le pays d'origine de l'investisseur applique le principe du crédit d'impôt étranger, la méthode la plus efficace, pour préserver l'effet des mesures fiscales d'incitation et des exemptions accordées par les pays en développement, consiste à prévoir des dégrèvements spéciaux. Pour la solution du problème, on pourra envisager les options ci-après.

7. Tout d'abord, le pays accordant des mesures fiscales d'incitation peut inclure dans sa législation interne des dispositions n'accordant le bénéfice de ces mesures que si le contribuable peut rapporter au fisc la preuve que, une fois les bénéfices transférés à l'étranger, les lois du pays où ils sont transférés n'entraîneront pas, directement ou indirectement, une imposition des revenus visés par les mesures d'incitation ou qu'elles accorderont un crédit d'impôt au titre des impôts dont les mesures d'incitation ont exempté ce contribuable. Une telle disposition empêcherait que les avantages d'une mesure d'incitation fiscale passent du fisc du pays en développement au contribuable et de là au fisc du pays développé.

8. Ensuite, on peut inclure dans la convention fiscale une disposition empêchant chacun des États contractants d'imposer les bénéfices qu'une entreprise qui est résidente de l'État contractant considéré tire d'activités menées dans l'autre État contractant et bénéficiant de mesures fiscales d'incitation accor-

dées par ce dernier, avant que ces bénéfices aient été rapatriés ou transférés de toute autre manière, directe ou indirecte, dans le premier État contractant. Autrement dit, les bénéfices devraient être réinvestis dans le pays en développement pour ne pas être imposés. Il faudrait élaborer des règles de comptabilité traduisant cette disposition, et les États contractants pourraient convenir d'un échéancier ou d'un calendrier pour le rapatriement.

9. Enfin, le premier État contractant pourrait être autorisé à imposer ces bénéfices, mais serait tenu, au titre d'un accord de partage des recettes, d'en reverser une partie à l'autre État contractant lorsque les recettes tirées de l'imposition peuvent raisonnablement être rapportées aux mesures fiscales d'incitation accordées par le pays de la source. Cette option présente l'avantage de préserver la valeur d'incitation du sacrifice fiscal consenti par le pays en développement et d'être relativement facile à administrer. Les règles en vigueur dans nombre de pays développés pour ventiler selon les sources et la nature les revenus de source étrangère de leurs contribuables peuvent permettre d'obtenir la majeure partie des informations nécessaires pour déterminer les recettes fiscales à rapporter à des mesures fiscales d'incitation.

10. En revanche, de l'avis de certains experts, on pouvait en théorie considérer que l'efficacité des mesures fiscales d'incitation adoptées par nombre de pays en développement dépendait en partie des rapports entre le régime fiscal des pays en développement et celui des pays exportateurs de capitaux qui appliquent la méthode du crédit d'impôt, l'idée étant qu'aux mesures fiscales d'incitation « réponde » un crédit assorti de dégrèvement spécial accordé par le pays développé, c'est-à-dire un crédit accordé non seulement à raison de l'impôt effectivement acquitté, mais aussi de l'impôt que le pays en développement a accepté de ne pas percevoir.

11. Depuis la première publication du Modèle de convention des Nations Unies en 1980, différentes études des arguments économiques justifiant les mesures fiscales de stimulation des investissements ont montré, selon ces mêmes experts, que les facteurs fiscaux ne sont pas par eux-mêmes décisifs dans les prises de décisions sur les investissements faites par les entreprises; ces experts estimaient donc que les dégrèvements fiscaux n'étaient peut-être pas une bonne méthode. D'autres facteurs étaient plus importants pour le « climat des investissements », notamment la stabilité politique et économique, l'existence d'un système judiciaire vu comme impartial, la présence d'une main-d'œuvre qualifiée, un droit du travail et des coûts de sécurité sociale n'ayant pas pour effet non désiré de faire obstacle au développement de l'entreprenariat. On a pu dire que les mesures fiscales d'incitation risquent de compromettre l'assiette de l'impôt et d'entraîner des effets néfastes, des pays en développement cherchant à surpasser les mesures d'incitation de leurs voisins et prêtant le flanc à la manipulation fiscale. De plus, lorsque des disposi-

tions de crédit d'impôt « équivalentes » ont été adoptées dans les conventions fiscales, il y a eu des cas de structurations artificielles de transactions commerciales afin que les partenaires puissent en bénéficier, avec pour conséquence l'érosion de l'assiette de l'impôt et une distorsion économique qui n'avait pas été prévue dans le processus des décisions d'investissement.

12. Cela dit, il reste que dans la réalité, les pays demeurent libres d'adopter les mesures fiscales d'incitation qui leur paraissent utiles ou inévitables, contraints par l'existence de régimes fiscaux préférentiels tels que les zones exonérées d'impôts, encore qu'on ait pu observer ces dernières années une tendance à cibler ces régimes plus étroitement qu'auparavant : ils ne visent parfois qu'un domaine d'activité ou une région géographique donnés, outre qu'ils ont souvent une durée très précisément définie. Lorsque les pays en développement optent pour des mesures fiscales de ce type, il y a des experts de pays en développement qui considèrent qu'ils devraient continuer à essayer lors des négociations d'obtenir que le pays exportateur de capitaux doté d'un système de crédit d'impôt étranger « réponde » par une disposition de dégrèvement spécial. On constate, à analyser les conventions fiscales récemment conclues entre pays développés et pays en développement, que les dégrèvements fiscaux existent toujours, mais plus strictement limités dans le temps qu'auparavant. Il y a parfois une clause couperet, en vertu de laquelle la disposition n'est plus valable au bout de cinq ans, par exemple, à moins que les États partenaires ne conviennent de la proroger. Lorsqu'il existe une clause couperet, certains experts de pays en développement estiment que le pays importateur de capitaux devrait prévoir dans sa législation fiscale interne et dans les conventions de quoi se protéger au cas où l'autre État contractant déciderait de ne pas proroger le dégrèvement spécial. On peut par exemple songer à un impôt dit de « compensation », consistant en un prélèvement fiscal ou autre destiné, s'il n'y a pas de dégrèvement spécial, à réduire l'avantage correspondant aux mesures fiscales d'incitation du montant qui serait autrement transféré au trésor de l'autre État contractant. Mais il y a des pays qui n'acceptent pas de crédit d'impôt étranger pour les impôts de « compensation ».

13. On risque aussi de freiner l'investissement étranger si le régime mis en place dans un pays pour éliminer les doubles impositions, tout en suivant dans la forme l'article 23, n'a pas pour effet de l'éliminer dans la pratique. Il peut arriver, par exemple, que des dispositions automatiques rendent les crédits d'impôt étrangers inutilisables : il y a là un phénomène qui ne correspond pas à l'esprit de l'article 23, et qui de surcroît risque de freiner l'investissement étranger.

14. Les extraits ci-après des commentaires sur l'article 23 A et 23 B du Modèle de convention de l'OCDE sont applicables aux articles 23 A et 23 B (les commentaires additionnels qui figurent entre crochets, qui ne font pas partie

des commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE, ont été insérés pour marquer les différences entre les dispositions du Modèle de convention de l'OCDE et celles du présent Modèle et aussi pour préciser le paragraphe ou alinéa applicable du présent Modèle) :

I. REMARQUES PRÉLIMINAIRES

A. Portée des articles

1. Ces articles traitent de la double imposition dite juridique, c'est-à-dire du cas où une même personne est imposable au titre d'un même revenu ou d'une même fortune par plus d'un État.

2. Ce cas doit être distingué notamment de la double imposition dite économique, c'est-à-dire du cas où deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu ou d'une même fortune. Si deux États veulent résoudre des problèmes de double imposition économique, ils doivent le faire par voie de négociations bilatérales.

3. Il peut y avoir double imposition juridique internationale dans trois cas :

a) Lorsque chaque État contractant assujettit la même personne à l'impôt pour l'ensemble de son revenu et de sa fortune (assujettissement fiscal intégral concurrent, voir le paragraphe 4 ci-dessous);

b) Lorsqu'une personne est un résident d'un État contractant (R[44]) et reçoit des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant (S ou E) et que les deux États imposent ces revenus ou cette fortune (voir le paragraphe 5 ci-dessous);

c) Lorsque chaque État contractant assujettit la même personne qui n'est pas un résident d'un État contractant à l'impôt pour des revenus provenant d'un État contractant ou pour de la fortune qu'elle y possède; ce peut être le cas par exemple lorsqu'un non-résident a un établissement stable ou une base fixe dans un État contractant (E) par l'intermédiaire desquels il tire des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant (S) [assujettissement fiscal partiel concurrent, voir le paragraphe 11 ci-dessous].

[44] Tout au long des commentaires sur les articles 23 A et 23 B, la lettre « R » représente l'État de la résidence au sens de la convention, la lettre « S » l'État de la source ou du situs et la lettre « E » l'État dans lequel un établissement stable [ou une base fixe] est situé[e].

4. Le conflit qui existe dans le cas *a* est ramené à celui du cas *b* par application de l'article 4. Cela est dû au fait que cet article définit l'expression « résident d'un État contractant » en se référant à l'assujettissement à l'impôt d'une personne aux termes du droit interne en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (paragraphe 1 de l'article 4) et en énumérant, pour le cas d'une double résidence, des critères spéciaux qui permettent de déterminer lequel des deux États est l'État de résidence (R) au sens de la convention (paragraphes 2 et 3 de l'article 4).

4.1 L'article 4 ne traite toutefois que des cas d'assujettissement intégral concurrent. Le conflit dans le cas *a* ne peut donc pas être résolu si le même élément de revenu fait l'objet d'un assujettissement total à l'impôt dans les deux pays, mais à des moments différents. L'exemple suivant illustre ce problème. Supposons qu'un résident de l'État R1 tire un avantage imposable d'une option d'achat d'actions destinée aux salariés qui lui est attribuée. L'État R1 impose cet avantage au moment de l'attribution de l'option. L'intéressé devient ultérieurement résident de l'État R2, qui impose l'avantage au moment de l'exercice de l'option. Dans ce cas, la personne en question est imposée dans chaque État au moment où elle est résidente de cet État et l'article 4 ne règle pas cette question, puisqu'il n'y a pas résidence concurrente dans les deux États.

4.2 En pareille situation, le conflit sera ramené à celui du cas *b* et réglé en conséquence dans la mesure où les services d'emploi auxquels l'option se rapporte ont été fournis dans l'un des États contractants de manière à être imposables dans cet État en vertu de l'article 15, parce que c'est l'État où l'emploi en question est exercé. En effet, dans ce cas, l'État où les services ont été fournis sera l'État de la source aux fins d'élimination de la double imposition par l'autre État. Peu importe que le premier État n'applique pas l'impôt au même moment (voir le paragraphe 32.8). Peu importe également que l'autre État considère qu'il applique l'impôt en tant qu'État de la résidence et non en tant qu'État de la source (voir la dernière phrase du paragraphe 8).

4.3 Toutefois, lorsque les services d'emploi concernés n'ont pas été fournis dans l'un ou l'autre État, on n'aura pas affaire à un conflit dû à une double imposition source-résidence. Dans ce cas, on pourra utiliser la procédure amiable. L'une des solutions possibles serait que les autorités compétentes des deux États conviennent que chaque État accorde un allégement en ce qui concerne l'impôt fondé sur la résidence qui a été perçu par l'autre État sur la fraction de l'avantage lié aux services fournis durant la période au cours de laquelle le salarié était résident de cet autre État. Par conséquent, dans l'exemple ci-dessus, si les services d'emploi

concernés avaient été fournis dans un État tiers avant que la personne ne devienne résidente de l'État R2, il serait logique que l'autorité compétente de l'État R2 accepte d'accorder l'allégement (par la méthode de l'imputation ou par la méthode de l'exemption) au titre de l'impôt perçu par l'État R1 sur la fraction de l'avantage lié à l'emploi qui se rapporte aux services fournis dans l'État tiers, puisqu'au moment où ces services ont été fournis, le contribuable était résident de l'État R1, et non de l'État R2, aux fins de la convention entre ces deux États.

5. Le conflit qui existe dans le cas *b* peut être résolu par une répartition du droit d'imposer entre les États contractants. Une telle répartition peut consister en une renonciation au droit d'imposer soit par l'État de la source ou du situs (S) ou de la situation de l'établissement stable ou de la base fixe (E), soit par l'État de résidence (R), ou en un partage du droit d'imposer entre les deux États. Les dispositions des chapitres III et IV de la convention, combinées avec les dispositions des articles 23 A ou 23 B, règlent une telle répartition.

6. Pour plusieurs éléments de revenu ou de fortune, un droit exclusif d'imposition est accordé à l'un des États contractants et l'article correspondant déclare que le revenu ou la fortune en question « ne sont imposables que » dans un État contractant[45]. Les mots « ne sont imposables que » dans un État contractant empêchent l'autre État contractant d'imposer; ainsi, la double imposition est évitée. L'État auquel le droit exclusif d'imposer est attribué est normalement l'État de la résidence du contribuable, au sens de l'article 4, qui est l'État R, mais dans quatre articles[46] le droit exclusif peut être donné à l'autre État contractant (S) dont le contribuable n'est pas résident au sens de l'article 4.

7. Pour d'autres éléments de revenu et de fortune, l'attribution du droit d'imposer n'est pas exclusive et l'article correspondant déclare alors que le revenu et la fortune en question « sont imposables » dans l'État contractant (S ou E) dont le contribuable n'est pas un résident au sens de l'article 4. Dans un tel cas, l'État de la résidence (R) doit accorder un dégrèvement de manière à éviter les doubles impositions. Les paragraphes 1 et 2 de l'article 23 A et le paragraphe 1 de l'article 23 B sont conçus pour accorder le dégrèvement nécessaire.

---

[45] Voir la première phrase du paragraphe 1 de l'article 7, les paragraphes l et 2 de l'article 8 [...], les paragraphes 3 et [6] de l'article 13, [la première phrase du paragraphe 1 de l'article 14], la première phrase du paragraphe 1 et le paragraphe 2 de l'article 15, l'article 18 [à l'exception des paragraphes 1 et 2 de l'option B], les paragraphes 1 et 2 de l'article 19, le paragraphe 1 de l'article 21 et les paragraphes 3 et 4 de l'article 22.

[46] Voir les paragraphes 1 et 2 de l'article 8, le paragraphe 3 de l'article 13, l'alinéa *a* des paragraphes 1 et 2 de l'article 19 et le paragraphe 3 de l'article 22.

8. Les articles 23 A et 23 B s'appliquent à la situation dans laquelle un résident de l'État R reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant E ou S (qui n'est pas l'État de la résidence au sens de la convention), ou y possède de la fortune, et que ce revenu ou cette fortune sont imposables dans cet autre État E ou S conformément à la convention. Les articles ne s'appliquent donc qu'à l'État de résidence et ne prescrivent pas comment l'autre État contractant E ou S doit procéder.

9. Lorsqu'un résident de l'État contractant R reçoit des revenus provenant du même État R par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'il a dans l'autre État contractant E, l'État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus de biens immobiliers situés dans l'État R) s'ils sont imputables à cet établissement stable [ou base fixe] (paragraphe 2 de l'article 21). Dans cette hypothèse également, l'État R doit accorder un dégrèvement en vertu de l'article 23 A ou de l'article 23 B pour les revenus imputables à l'établissement stable [ou à la base fixe] situé dans l'État E, nonobstant le fait que les revenus en question proviennent primitivement de l'État R [...]. Cependant, lorsque les États contractants conviennent d'accorder à l'État R qui applique la méthode de l'exemption un droit limité d'imposition en tant qu'État de la source des dividendes ou intérêts dans les limites fixées au paragraphe 2 des articles 10, 11 ou 12, les deux États doivent alors également convenir de l'imputation qui doit être accordée par l'État E pour l'impôt prélevé par l'État R, dans le sens du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B.

10. Lorsqu'un résident de l'État R reçoit des revenus provenant d'un État tiers par l'intermédiaire d'un établissement stable [ou d'une base fixe], qu'il possède dans l'État E, ce dernier peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus des biens immobiliers situés dans l'État tiers) s'ils sont imputables à cet établissement stable [ou à cette base fixe] (paragraphe 2 de l'article 21). L'État R doit, en vertu des articles 23 A et 23 B, accorder un dégrèvement pour le revenu imputable à l'établissement stable [ou à la base fixe] situé dans l'État E. Mais la convention ne comprend aucune disposition relative au dégrèvement que l'État E doit accorder pour des impôts perçus dans l'État tiers d'où le revenu provient; toutefois, en vertu du paragraphe 4 de l'article 24, tout dégrèvement prévu par la législation interne de l'État E (à l'exclusion de toute convention de double imposition) au profit de résidents de l'État E doit également être accordé à un établissement stable de l'État E d'une entreprise de l'État R [...].

11. Le conflit qui existe dans le cas *c* du paragraphe 3 ci-dessus n'est pas couvert par la convention puisque, aux termes de l'article premier, la

convention s'applique seulement aux personnes qui sont des résidentes d'un État ou des deux États. Ce cas peut cependant être réglé par voie de procédure amiable (voir également le paragraphe 10 ci-dessus).

B. Description des méthodes pour éliminer les doubles impositions

12. Les conventions existantes suivent deux principes directeurs pour éliminer les doubles impositions par l'État dont le contribuable est un résident. Pour simplifier, il ne sera question ici que de l'impôt sur le revenu, mais les principes s'appliquent de la même façon à l'impôt sur la fortune.

1. *Le principe de l'exemption*

13. Suivant le principe de l'exemption, l'État de la résidence R n'assujettit pas à l'impôt les revenus imposables, selon la convention, dans l'État E ou S (et, évidemment, pas non plus les revenus qui ne sont imposables que dans l'État E ou S [...]).

14. Le principe de l'exemption peut être appliqué suivant deux méthodes principales :

a) Le revenu imposable dans l'État E ou S n'est, en aucune façon, pris en compte par l'État R aux fins de son impôt; l'État R n'est donc pas en droit de prendre en considération le revenu ainsi exempté lorsqu'il fixe l'impôt à percevoir sur le reste du revenu; cette méthode est appelée « exemption intégrale »;

b) Le revenu imposable dans l'État E ou S n'est pas imposé par l'État R, mais l'État R conserve le droit de prendre en considération ce revenu lorsqu'il fixe l'impôt à percevoir sur le reste du revenu; cette méthode est appelée « exemption progressive ».

2. *Le principe de l'imputation*

15. Suivant le principe de l'imputation, l'État de la résidence R calcule l'impôt sur la base du montant total des revenus du contribuable, y compris ceux qui proviennent de l'autre État E ou S qui, conformément à la convention, sont imposables dans cet autre État (mais non compris les revenus qui ne sont imposables que dans l'État S; voir le paragraphe 6 plus haut). Il déduit ensuite de l'impôt qui lui est dû celui qui est payé dans l'autre État.

16. Le principe de l'imputation peut être appliqué suivant deux méthodes principales :

a) L'État R accorde une déduction correspondant au montant total de l'impôt effectivement payé dans l'autre État sur des revenus imposables dans cet État; cette méthode s'appelle « imputation intégrale »;

b) La déduction accordée par l'État R au titre de l'impôt payé dans l'autre État est limitée à la fraction de son propre impôt qui correspond aux revenus imposables dans l'autre État; cette méthode est appelée « imputation ordinaire ».

17. La différence fondamentale entre les méthodes consiste en ce que les méthodes de l'exemption considèrent le revenu alors que les méthodes de l'imputation considèrent l'impôt.

C. Application et conséquences des méthodes

18. Un exemple chiffré permettra de mieux faire comprendre les conséquences des diverses méthodes. Prenons par exemple un revenu total de 100 000 dont 80 000 proviennent d'un État (État de la résidence R) et 20 000 de l'autre État (État de la source S). Supposons que dans l'État R le taux de l'impôt est de 35 % sur un revenu de 100 000 et de 30 % sur un revenu de 80 000. Supposons également que dans l'État S le taux est soit de 20 %, cas i, soit de 40 %, cas ii, de sorte que l'impôt à payer dans cet État sur 20 000 correspondra à 4 000 dans le cas i, ou 8 000 dans le cas ii, respectivement.

19. Si le contribuable tire la totalité de son revenu de 100 000 de l'État R, l'impôt auquel il est assujetti sera de 35 000. S'il dispose d'un revenu du même montant, mais qui est constitué comme il est indiqué ci-dessus, et si aucun dégrèvement n'est prévu dans la législation interne de l'État R et s'il n'existe aucune convention entre l'État R et l'État S, le montant total de l'impôt sera dans le cas i de 35 000 + 4 000 = 39 000, et dans le cas ii de 35 000 + 8 000 = 43 000.

1. *Méthodes de l'exemption*

20. Selon les méthodes de l'exemption, l'État R restreint son imposition à la partie du montant total des revenus qu'il a le droit d'imposer, conformément aux divers articles de la convention, c'est-à-dire 80 000.

a) *Exemption intégrale*

L'État R perçoit l'impôt sur 80 000 au taux de l'impôt applicable aux 80 000, c'est-à-dire à 30 %.

	Cas i	*Cas ii*
Impôt dans l'État R, 30 % de 80 000	24 000	24 000
Plus impôt dans l'État S	4 000	8 000
Impôts totaux	28 000	32 000
Dégrèvement accordé par l'État R pour le montant de	11 000	11 000

b) *Exemption progressive*

L'État R perçoit l'impôt sur 80 000 au taux d'impôt applicable au revenu total d'où qu'il provienne (100 000), c'est-à-dire à 35 %.

	Cas i	*Cas ii*
Impôt dans l'État R, 35 % de 80 000	28 000	28 000
Plus impôt dans l'État S	4 000	8 000
Impôts totaux	32 000	36 000
Dégrèvement accordé par l'État R pour le montant de	7 000	7 000

21. Dans l'un et l'autre cas, le niveau de l'impôt perçu dans l'État S n'influera en aucune façon sur le montant total de l'impôt auquel l'État R renonce. Lorsque le taux de l'impôt sur des revenus provenant de l'État S est moins élevé dans l'État S que le dégrèvement qui doit être accordé par l'État R, cas *a,* i, *a,* ii et *b,* i, le contribuable obtiendra un résultat plus avantageux que si son revenu total provenait uniquement de l'État R; dans le cas contraire, cas *b,* ii, un résultat moins avantageux.

22. L'exemple montre également que le dégrèvement accordé lorsque l'État R applique la méthode de l'exemption intégrale peut être plus élevé que l'impôt perçu dans l'État S, même si les taux de l'impôt de l'État S sont plus élevés que dans l'État R. Cette conséquence résulte du fait que, dans la méthode de l'exemption intégrale, il n'y a pas que l'impôt de l'État R sur le revenu de l'État S qui est abandonné (35 % de 20 000 = 7 000; comme dans l'exemption progressive), mais l'impôt frappant le reste du revenu (80 000) est également réduit d'un montant correspondant à la différence des taux applicables dans l'État R aux deux niveaux de revenu (35 moins 30 = 5 %, appliqués aux 80 000 = 4 000).

2. *Méthodes de l'imputation*

23. Selon les méthodes de l'imputation, l'État R conserve son droit d'imposer le revenu total du contribuable, mais accorde une déduction sur l'impôt ainsi calculé.

a) *Imputation intégrale*

L'État R calcule l'impôt sur le montant total des 100 000 au taux de 35 % et accorde la déduction de l'impôt dû dans l'État S sur le revenu provenant de S.

	Cas i	*Cas ii*
Impôt dans l'État R, 35 % de 100 000	35 000	35 000
Moins impôt dans l'État S	– 4 000	– 8 000
Impôt dû	31 000	27 000
Impôts totaux	35 000	35 000
Dégrèvement accordé par l'État R pour le montant de	4 000	8 000

b) *Imputation ordinaire*

L'État R calcule l'impôt sur le revenu total de 100 000 au taux de 35 % et accorde la déduction de l'impôt dû dans l'État S sur le revenu provenant de S, mais en aucun cas il ne l'accorde pour un montant supérieur à la partie de l'impôt dans l'État R imputable au revenu provenant de S (déduction maximale). La déduction maximale sera de 35 % de 20 000 = 7 000.

	Cas i	*Cas ii*
Impôt dans l'État R, 35 % de 100 000	35 000	35 000
Moins impôt dans l'État S	– 4 000	
Moins déduction maximale		– 7 000
Impôt dû	31 000	28 000
Impôts totaux	35 000	36 000
Dégrèvement accordé par l'État R pour le montant de	4 000	7 000

24. L'une des caractéristiques des méthodes de l'imputation comparées aux méthodes de l'exemption est que l'État R n'est jamais tenu d'accorder une déduction supérieure au montant de l'impôt dû dans l'État S.

25. Si l'impôt dû dans l'État S est moins élevé que l'impôt de l'État R calculé sur le revenu de l'État S (déduction maximale), le contribuable devra toujours acquitter le même montant d'impôt que s'il avait été im-

posé uniquement dans l'État R, c'est-à-dire si son revenu total provenait uniquement de l'État R.

26. On aboutit à un résultat identique lorsque l'impôt dû dans l'État S est le plus élevé mais que l'État R applique l'imputation intégrale, tout au moins aussi longtemps que l'impôt total dû dans l'État R est au moins aussi élevé ou plus élevé que le montant de l'impôt dû dans l'État S.

Tableau 23-1 : Montant total des impôts dans les différents cas évoqués ci-dessus

A. Tous les revenus proviennent de l'État R	Impôt total = **35 000**	
B. Revenu provenant de deux États : à savoir 80 000 dans l'État R et 20 000 dans l'État S	Impôt total dans l'État S est	
	4 000 (cas i)	*8 000 (cas ii)*
Aucune convention [19][1]	39 000	43 000
Exemption intégrale [20, *a*]	28 000	32 000
Exemption progressive [20, *b*]	32 000	36 000
Imputation intégrale [23, *a*]	35 000	35 000
Imputation ordinaire [23, *b*]	35 000	36 000

[1] Les chiffres entre crochets renvoient à des paragraphes des présents commentaires.

27. Lorsque l'impôt dû dans l'État S est plus élevé et que la déduction est limitée (imputation ordinaire), le contribuable n'est pas dégrevé du total de l'impôt acquitté dans l'État S. Dans une telle hypothèse, la situation serait donc moins avantageuse que dans le cas où il tirerait la totalité de son revenu de l'État R et, dans ces conditions, la méthode de l'imputation ordinaire aurait les mêmes effets que la méthode de l'exemption progressive.

Tableau 23-2 : Montant des impôts auxquels renonce l'État de la résidence

	Si le montant dans l'État S est de	
	4 000 (cas i)	*8 000 (cas ii)*
Aucune convention	0	0
Exemption intégrale [20, *a*][1]	11 000	11 000
Exemption progressive [20, *b*]	7 000	7 000

	Si le montant dans l'État S est de	
	4 000 (cas i)	*8 000 (cas ii)*
Imputation intégrale [23, *a*]	4 000	8 000
Imputation ordinaire [23, *b*]	4 000	7 000

[1] Les chiffres entre crochets renvoient à des paragraphes des présents commentaires.

D. Méthodes proposées dans les articles

28. Dans les conventions conclues entre les pays membres de l'OCDE, les deux principes ont été suivis; certains États sont partisans du premier, d'autres du second. Théoriquement, il pourrait paraître préférable d'avoir un seul principe, mais étant donné les divergences d'opinion on a laissé à chaque État toute liberté de choix.

29. En revanche, on a jugé important de limiter le nombre des méthodes utilisables fondées sur chaque principe directeur. Eu égard à cette limitation, les articles sont conçus de façon à laisser aux pays membres le choix entre deux méthodes :

— L'exemption progressive (art. 23 A); et

— L'imputation ordinaire (art. 23 B).

30. Si deux États contractants adoptent la même méthode, il suffira d'insérer dans la convention l'article correspondant. Si au contraire deux États contractants adoptent des méthodes différentes, les deux articles pourront être fusionnés en un seul et il faudra mentionner le nom de l'État en cause dans la partie de l'article correspondant à la méthode qu'il a adoptée.

31. Des États contractants peuvent utiliser une combinaison des deux méthodes. Une telle combinaison est en fait nécessaire à un État contractant R qui adopte d'une manière générale la méthode de l'exemption, dans le cas des revenus qui peuvent être assujettis à un impôt limité dans l'autre État contractant S en vertu des articles 10 et 11 [et 12]. Dans ce cas, l'article 23 A prévoit à son paragraphe 2 une imputation pour l'impôt limité perçu dans l'autre État contractant S [...]. De plus, les États qui adoptent de manière générale la méthode de l'exemption peuvent souhaiter exclure de cette exemption certains éléments de revenu et leur appliquer la méthode de l'imputation. Dans ce cas, le texte du paragraphe 2 de l'article 23 A pourrait être modifié afin d'inclure ces éléments de revenu.

32. Les deux articles sont conçus d'une manière générale et ne donnent pas de règles détaillées concernant le calcul de l'exemption ou l'imputation, cela étant laissé à la législation interne et à la pratique applicables.

Les États contractants qui estiment nécessaire de régler un problème particulier dans la convention elle-même demeurent libres de le faire dans leurs négociations bilatérales.

E. Décalage quant au moment de l'imposition

32.8 Les dispositions de la convention qui autorisent l'État de la source à imposer des éléments particuliers de revenu ou de capital ne prévoient aucune restriction quant au moment où l'impôt en question doit être appliqué (voir, par exemple, le paragraphe 2.2 des commentaires sur l'article 15). Puisque aussi bien l'article 23 A que l'article 23 B exigent que l'allégement soit accordé lorsqu'un élément de revenu ou de capital peut être imposé par l'État de la source conformément aux dispositions de la convention, il s'ensuit que cet allégement doit être accordé quel que soit le moment où l'impôt est exigé par l'État de la source. L'État de la résidence doit donc accorder l'allégement des doubles impositions par la méthode de l'imputation ou de l'exemption pour cet élément de revenu ou de capital, même si l'État de la source l'impose au cours d'une année antérieure ou postérieure. Toutefois, certains États ne suivent pas le libellé de l'article 23 A ou de l'article 23 B dans leurs conventions bilatérales et subordonnent l'allégement des doubles impositions qu'ils accordent en vertu des conventions fiscales à ce qu'ils accordent en vertu de leur législation nationale. On attend néanmoins de ces pays qu'ils recherchent d'autres moyens (par exemple, la procédure amiable) pour alléger les doubles impositions qui pourrait sinon se produire dans le cas où l'État de la source applique l'impôt au cours d'une année fiscale différente.

II. COMMENTAIRES SUR LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 23 A (MÉTHODE D'EXEMPTION)

Paragraphe 1

A. Obligation incombant à l'État de la résidence d'accorder l'exemption

33. L'article prévoit que l'État de la résidence R doit exempter de l'impôt les revenus et la fortune qui « sont imposables » dans l'autre État E ou S conformément aux dispositions de la convention.

34. En conséquence, l'État de la résidence doit exempter les revenus et la fortune qui sont imposables par l'autre État conformément aux dispositions de la convention, que le droit d'imposer soit effectivement ou non exercé par cet autre État. Il semble que cette méthode soit la plus pratique,

puisqu'elle dispense l'État de la résidence de se livrer à des enquêtes sur le régime fiscal effectivement appliqué dans l'autre État.

35. Le cas échéant, certains États contractants pourront juger parfois opportun, pour éviter la double absence d'imposition, de déroger à l'obligation absolue incombant à l'État de la résidence d'accorder une exemption [...]. Tel sera le cas lorsque, en vertu de la législation interne de l'État de la source, aucun impôt sur des éléments déterminés de revenu ou de fortune n'est prévu, ou lorsque l'impôt n'est pas effectivement perçu en raison de circonstances particulières, telles que la compensation avec des pertes, une erreur ou l'expiration du délai de prescription. Pour éviter une pareille absence d'imposition d'éléments déterminés de revenu, les États contractants peuvent convenir d'amender l'article correspondant lui-même [...]. On pourrait aussi déroger à la règle dans le but de parvenir à une certaine réciprocité, lorsque l'un des États adopte la méthode de l'imputation et l'autre celle de l'exemption. Enfin, il est aussi possible de faire exception à la règle générale lorsqu'un État souhaite appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption (voir le paragraphe 31 ci-dessus).

15. Dans bien des cas, le Modèle de convention des Nations Unies étend le droit d'imposition du pays de la source à des revenus qui, en vertu du Modèle de convention de l'OCDE, ne sont imposables que dans le pays de résidence. De ce fait, de nombreux pays qui ont adopté la méthode d'exemption dans leurs conventions bilatérales souhaiteront peut-être restreindre l'application du paragraphe 1 de l'article 23 A, par exemple en limitant l'exemption d'impôt au revenu effectivement taxé dans le pays de la source ou en appliquant à certains éléments du revenu le crédit d'impôt prévu au paragraphe 2 de cet article plutôt que l'exemption fiscale. De même, parce que dans le Modèle de convention des Nations Unies, le paragraphe 1 de l'article 23 A a une portée beaucoup plus large que la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE, en raison d'un élargissement des droits du pays de la source, un État qui, de façon générale, aura choisi la méthode de l'exemption pourra recourir à la méthode de l'imputation pour certains éléments de revenu non mentionnés au paragraphe 2 de l'article 23 A.

16. Les commentaires de l'OCDE poursuivent :

B. Autre libellé possible de l'article

37. Telle qu'elle est formulée dans l'article, la méthode de l'exemption a pour effet de diminuer le revenu ou la fortune imposables dans l'État de la résidence du montant exonéré par cet État. Si, dans un État donné, le montant du revenu établi pour le calcul de l'impôt est utilisé à d'autres

fins, par exemple pour le calcul de prestations de caractère social, l'application de la méthode de l'exemption sous la forme proposée pourra avoir pour effet de faire bénéficier de ces prestations des personnes qui n'y auraient pas droit. Pour remédier à cet inconvénient, il est possible de modifier l'article de façon que le revenu en question soit compris dans le revenu imposable par l'État de la résidence. Ce dernier devra alors renoncer à la fraction de l'impôt total correspondant au revenu en question. Cette procédure aboutirait au même résultat que la méthode proposée dans l'article. Les États pourront modifier en ce sens le texte de l'article. Si un État le désire, le paragraphe 1 de l'article pourra être rédigé comme suit :

> Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, ne sont imposables que ou sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État déduit de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune, sous réserve des dispositions du paragraphe 2, un montant égal à la fraction de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune correspondant, selon le cas, aux revenus que ce résident reçoit de l'autre État ou à la fortune qu'il y possède.

Si l'article est ainsi rédigé, le paragraphe 3 n'est pas nécessaire et peut être omis.

C. Problèmes divers

38. L'article 23 A contient le principe selon lequel l'État de la résidence doit accorder l'exemption mais ne fournit pas de règles détaillées sur la question de savoir comment l'exemption doit être réalisée. Cela est conforme à la structure générale de la convention. Les articles 6 à 22 également posent des règles d'attribution du droit d'imposer les divers types de revenu ou de fortune sans traiter, en principe, de la détermination du revenu ou de la fortune imposables, des déductions, des taux d'impôts, etc. (voir cependant [le paragraphe 3 de l'article 7 et] l'article 24). L'expérience a montré que de nombreux problèmes peuvent surgir. Cela est particulièrement vrai en ce qui concerne l'article 23 A. Certains d'entre eux sont traités dans les paragraphes suivants. En l'absence d'une disposition expresse de la convention, la législation interne de chaque État contractant est applicable. Certaines conventions comprennent une référence expresse à la législation interne, mais cela n'est évidemment d'aucun secours dès lors que la méthode de l'exemption n'est pas utilisée dans la législation interne. Dans de tels cas, les États contractants qui rencontrent ce problème devraient établir des règles pour l'application de

l'article 23 A, en cas de nécessité après s'être mis en rapport avec l'autorité compétente de l'autre État contractant (par. 3 de l'article 25).

1. *Montant à exonérer*

39. Le montant des revenus à exonérer de l'impôt par l'État de la résidence est celui qui, sans la convention, aurait été assujetti à l'impôt interne sur le revenu conformément à la législation interne régissant cet impôt. Il peut toutefois différer du montant du revenu assujetti à l'impôt par l'État de la source conformément à sa législation interne.

40. Normalement, la base de calcul de l'impôt sur le revenu est le revenu net total, c'est-à-dire le revenu brut diminué des déductions autorisées. C'est donc le revenu brut provenant de l'État de la source moins toutes les déductions autorisées (spécifiées ou proportionnelles) liées à l'acquisition de ce revenu qui doit être exempté.

41. Des problèmes résultent du fait que la plupart des pays prévoient dans leurs législations fiscales respectives des déductions supplémentaires du revenu total ou de certains éléments de revenu pour aboutir au revenu soumis à l'impôt. Un exemple chiffré illustrera le problème :

a)	Revenu de source nationale (brut moins dépenses autorisées)	100
b)	Revenu de l'autre État (brut moins dépenses autorisées)	100
c)	Revenu total	200
d)	Déductions prévues par la législation de l'État de la résidence pour d'autres dépenses non liées à aucun des éléments de revenu mentionnés sous *a* ou *b,* telles que primes d'assurance, contributions à des institutions charitables	– 20
e)	Revenu « net »	180
f)	Allégements personnels et familiaux	– 30
g)	Revenu soumis à l'impôt	150

La question qui se pose est de savoir quel montant doit être exempté de l'impôt, par exemple :

— 100 (ligne *b*), laissant un montant imposable de 50;

— 90 (moitié de la ligne *e,* conformément à la proportion existant entre la ligne *b* et la ligne *c*), laissant 60 (la ligne *f* étant entièrement déduite du revenu de source nationale);

— 75 (moitié de la ligne *g,* conformément à la proportion existant entre la ligne *b* et la ligne *c*), laissant 75;

— ou tout autre montant.

42. Une comparaison des législations et des pratiques des pays membres de l'OCDE montre que le montant à exempter varie considérablement d'un pays à l'autre. La solution adoptée par un État dépendra de la politique suivie par cet État et de la structure de son impôt. L'intention d'un État peut être que ses résidents bénéficient toujours de l'avantage total des allégements personnels et familiaux et des autres déductions. Dans d'autres États, ces montants exonérés d'impôts sont répartis proportionnellement. Dans plusieurs États, les allégements personnels et familiaux font partie du barème progressif, sont accordés en tant que déduction de l'impôt ou même sont inconnus, la situation de famille étant prise en considération par des barèmes d'impôts séparés.

43. En raison des grandes différences qui existent entre États en matière de politiques et de techniques fiscales concernant la détermination de l'impôt, en particulier les déductions, allégements et avantages similaires, il est préférable de ne pas proposer d'introduire une solution explicite et uniforme dans la convention, mais de laisser à chaque État la liberté d'appliquer sa propre législation et sa propre technique. Les États contractants qui préféreraient cependant voir résoudre ces problèmes spéciaux dans leur convention sont naturellement libres de le faire par voie de négociations bilatérales. On attire finalement l'attention sur le fait que le problème présente également de l'importance pour les États qui appliquent la méthode de l'imputation [...].

2. *Régime applicable en cas de pertes*

44. En appliquant l'article 23 A, plusieurs États contractants traitent les pertes subies dans l'autre État de la même manière que les revenus provenant de cet État; en tant qu'État de la résidence (État R), ils n'accordent pas de déduction pour une perte subie en raison de biens immobiliers ou d'un établissement stable situés dans l'autre État (E ou S). Pour autant que cet autre État admette le report d'une telle perte, le contribuable ne subira pas de préjudice, en ce sens qu'il sera seulement empêché de demander une double déduction pour la même perte, d'une part, dans l'État E (ou S) et, d'autre part, dans l'État R. D'autres États peuvent, en tant qu'État de la résidence R, admettre à titre de déduction du revenu qu'ils taxent une perte subie dans l'État E (ou S). Dans une telle hypothèse, l'État R devrait être libre de restreindre l'exemption qu'il accorde, conformément au paragraphe 1 de l'article 23 A, aux bénéfices ou revenus réalisés ultérieurement dans l'autre État E (ou S) en déduisant de ces bénéfices ou revenus subséquents le montant des pertes antérieures que le contribuable peut reporter dans l'État E (ou S). Comme la solution dépend au premier chef de la législation interne des États contractants et comme les législations

des pays membres de l'OCDE présentent des différences substantielles, aucune solution ne peut être proposée dans l'article lui-même; s'ils l'estiment nécessaire, les États contractants demeurent libres de préciser le point mentionné ci-dessus et les autres problèmes liés au régime des pertes [...] dans des négociations bilatérales soit dans l'article lui-même, soit par voie d'accord amiable (paragraphe 3 de l'article 25).

3. *Imposition du solde du revenu*

45. En dehors de l'application de taux progressifs d'impôt, problème désormais traité au paragraphe 3 de l'article [...], certains problèmes peuvent résulter de dispositions particulières de la législation fiscale. Ainsi, certaines législations fiscales prévoient par exemple que l'imposition débute seulement si un montant minimal de revenu imposable est atteint ou dépassé (seuil d'exemption d'impôt). Le revenu total avant l'application de la convention peut fort bien excéder manifestement ce seuil de franchise d'impôt; mais en vertu de l'exemption résultant de l'application de la convention qui conduit à une déduction du revenu exempt d'impôt du revenu imposable total, le revenu imposable restant peut être réduit à un montant inférieur à ce seuil. Pour les raisons mentionnées au paragraphe 43 ci-dessus, aucune solution uniforme ne peut être proposée. On peut toutefois noter que le problème ne se pose pas si l'autre rédaction du paragraphe 1 de l'article 23 A [...] est adoptée.

46. Certains États ont introduit des systèmes spéciaux d'imposition des bénéfices des sociétés [...]. Dans les États appliquant le système du double taux de l'impôt des sociétés [...], le problème peut se poser de savoir si le revenu à exempter doit être déduit du bénéfice non distribué (auquel le taux normal s'applique) ou du bénéfice distribué (auquel s'applique un taux réduit) ou si le revenu à exempter doit être attribué en partie aux bénéfices distribués et en partie aux bénéfices non distribués. Lorsque, en vertu de la législation d'un État appliquant le système du double taux de l'impôt des sociétés, un impôt supplémentaire est perçu dans le chef de la société mère sur des dividendes qu'elle reçoit d'une filiale nationale mais qu'elle ne redistribue pas (cet impôt supplémentaire étant justifié par le fait qu'il s'agit d'une compensation pour l'avantage du taux réduit d'impôt accordé à la filiale pour ses distributions), la question se pose de savoir si cet impôt supplémentaire peut être établi lorsque la filiale paie ses dividendes à l'aide d'un revenu exempté d'impôt en vertu de la convention. Finalement, un problème analogue peut être soulevé en liaison avec des impôts (précompte) perçus sur les bénéfices distribués d'une société dans le but de couvrir le crédit d'impôt accordé aux actionnaires [...]. La question est de savoir si ces impôts spéciaux liés à la distribution

de bénéfices peuvent être levés dans la mesure où les distributions sont effectuées à l'aide de bénéfices exempts d'impôt. Il appartient aux États contractants de régler la question par voie de négociations bilatérales.

Paragraphe 2

47. Selon les articles 10 et 11, le droit d'imposer les dividendes et les intérêts est réparti entre l'État de la résidence et l'État de la source. Dans ces cas, l'État de la résidence demeure libre de ne pas imposer s'il le désire [...] et d'appliquer la méthode de l'exemption également aux éléments de revenu mentionnés ci-dessus. Toutefois, lorsque l'État de la résidence préfère exercer son droit d'imposer ces éléments de revenu, il ne peut appliquer la méthode de l'exemption pour éviter les doubles impositions puisque, de ce fait, il renoncerait totalement à imposer le revenu en question. Pour l'État de la résidence, l'application de la méthode de l'imputation semble en général devoir constituer une solution satisfaisante. De plus, comme on l'a déjà indiqué au paragraphe 31 ci-dessus, les États qui appliquent de manière générale la méthode de l'exemption peuvent souhaiter appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption. Aussi, le paragraphe repose-t-il sur la méthode de l'imputation ordinaire. Les commentaires sur l'article 23 B ci-dessous sont applicables *mutatis mutandis* au paragraphe 2 de l'article 23 A.

48. Dans les cas visés au paragraphe précédent, il est prévu certains pourcentages maximaux que l'impôt réservé à l'État de la source ne peut dépasser. Dans de tels cas, le taux d'imposition sera très souvent plus élevé dans l'État de la résidence que dans l'État de la source. Limiter la déduction comme il est prévu dans la seconde phrase du paragraphe 2, et conformément à la méthode de l'imputation ordinaire, n'aura donc de conséquence que dans un nombre de cas restreint. Si, dans ces cas, les États contractants préfèrent supprimer cette limitation et appliquer la méthode de l'imputation intégrale, ils peuvent le faire en supprimant la seconde phrase du paragraphe 2 [...].

Dividendes afférents à une participation importante détenue par une société

49. De la combinaison des paragraphes 1 et 2 de l'article 10 et de l'article 23 (art. 23 A ou 23 B, suivant le cas), il résulte que l'État de résidence de l'actionnaire est autorisé à imposer les dividendes provenant de l'autre État, mais qu'il doit imputer sur son propre impôt afférant à ces dividendes l'impôt qui a été perçu sur ces dividendes, à un taux limité par le paragraphe 2 de l'article 10, dans l'État dont proviennent les dividendes. Ce régime s'applique également lorsque le bénéficiaire des dividendes est

une société mère qui reçoit les dividendes de sa filiale; dans ce cas, l'impôt retenu dans l'État de la filiale, et imputé dans l'État de la société mère, est limité à [___] % du montant brut des dividendes par application de l'alinéa *a* du paragraphe 2 de l'article 10.

50. Ces dispositions permettent d'éviter une double imposition juridique des dividendes; en revanche, elles n'empêchent nullement que les bénéfices distribués à la société mère subissent un assujettissement « en cascade » à l'impôt sur les sociétés : une première fois au niveau de la filiale, et une seconde fois au niveau de la société mère. De telles impositions en cascade créeraient un obstacle très important au développement des investissements internationaux. De nombreux États l'ont d'ailleurs reconnu, puisqu'ils ont inséré dans leur législation interne des dispositions en vue de les éviter. Des dispositions tendant au même but sont fréquemment insérées dans des conventions de double imposition.

51. Le Comité des affaires fiscales s'est demandé s'il n'y aurait pas lieu de compléter l'article 23 de la convention pour régler la question. Bien que de nombreux États soient favorables à l'insertion d'une telle disposition dans le Modèle de convention, elle ne s'en est pas moins heurtée à plusieurs difficultés dues à la diversité des conceptions des États et à la variété des solutions possibles. Certains États, craignant des fraudes fiscales, préfèrent garder leur liberté et se contenter de régler la question par voie de législation interne.

52. En fin de compte, il est apparu préférable de laisser aux États le choix de la solution à apporter au problème. Pour les États préférant régler la question dans leurs conventions, la solution pourrait le plus souvent s'articuler autour de l'un des principes suivants :

a) *Exemption progressive*

L'État dont la société mère est un résident exempte les dividendes que celle-ci reçoit de sa filiale dans l'autre État, mais il peut néanmoins tenir compte de ces dividendes pour le calcul de l'impôt dû par la société mère sur le reste de son revenu (une telle disposition aura souvent la faveur des États appliquant la méthode de l'exemption prévue à l'article 23 A).

b) *Imputation des impôts sous-jacents*

En ce qui concerne les dividendes reçus de la filiale, l'État dont la société mère est un résident accorde l'imputation prévue, suivant le cas, au paragraphe 2 de l'article 23 A ou au paragraphe 1 de l'article 23 B, non seulement pour l'impôt perçu sur le dividende comme tel, mais également pour l'impôt payé par la filiale sur les bénéfices distribués (une telle

disposition aura souvent la faveur des États appliquant la méthode de l'imputation prévue à l'article 23 B).

c) *Assimilation à une participation dans une filiale nationale*

Les dividendes que la société mère tire de sa filiale étrangère sont soumis, dans l'État de la société mère, au même régime fiscal que s'ils provenaient d'une filiale qui est un résident de cet État.

53. Lorsque l'État de la société mère perçoit un impôt sur la fortune, une solution analogue devrait s'appliquer en matière d'impôt sur la fortune.

54. Par ailleurs, les États restent libres de fixer les limites et modalités d'application de ces dispositions (définition et durée minimale de possession de la participation, fraction des dividendes censée être absorbée par les frais administratifs ou financiers) ou de subordonner l'octroi du régime spécial à la condition que la filiale exerce une authentique activité économique dans l'État dont elle est un résident ou qu'elle en tire la majeure partie de ses bénéfices, ou encore qu'elle y soit assujettie à une imposition substantielle sur ses bénéfices.

Paragraphe 3

55. Le projet de convention de 1963 réservait expressément l'application du barème progressif par l'État de la résidence (dernière phrase du paragraphe 1 de l'article 23 A) et la plupart des conventions conclues entre pays membres de l'OCDE qui reposent sur la méthode de l'exemption suivent ce principe. Aux termes du paragraphe 3 de l'article 23 A, l'État de la résidence se réserve le droit de prendre en considération le montant du revenu ou de la fortune exonéré pour calculer l'impôt applicable au reste du revenu ou de la fortune. La règle s'applique même lorsque les revenus (ou éléments de fortune) exemptés et les revenus (ou éléments de fortune) imposables sont recueillis par des personnes (par exemple mari et femme) dont les revenus (ou éléments de fortune) sont, en vertu de la législation interne, cumulés aux fins d'imposition. Cette règle de progression s'applique au revenu ou à la fortune exempté en vertu du paragraphe 1 de l'article 23 A ainsi qu'au revenu ou à la fortune qui, en vertu de toutes autres dispositions de la convention, « n'est imposable que » dans l'autre État contractant [...]. Telle est la raison pour laquelle la règle de progression a été transférée, dans le Modèle de convention de 1977, du paragraphe 1 de l'article 23 A à un nouveau paragraphe 3 de cet article, et pour laquelle il est fait référence à l'exemption « conformément à une disposition quelconque de la convention ».

56. Le paragraphe 3 de l'article 23 A ne se réfère qu'à l'État de la résidence. L'article ne préjuge pas l'application par l'État de la source des dispositions de sa législation interne sur la progression.

III. COMMENTAIRES SUR LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 23 B (MÉTHODE D'IMPUTATION)

Paragraphe 1

A. Méthodes

57. L'article 23 B, fondé sur le principe de l'imputation, suit la méthode de l'imputation ordinaire : l'État de la résidence (R) déduit de l'impôt qu'il perçoit sur les revenus, ou sur la fortune, de son résident, un montant égal à l'impôt payé dans l'autre État E (ou S) sur le revenu tiré dans cet autre État E (ou S), ou la fortune qui y est possédée, mais la somme ainsi déduite est limitée à la fraction correspondante de son propre impôt.

58. Il est prévu que la méthode de l'imputation ordinaire s'applique également dans le cas d'un État qui suit la méthode de l'exemption mais doit accorder une imputation, conformément au paragraphe 2 de l'article 23 A, pour l'impôt perçu à des taux limités dans l'autre État sur des dividendes et des intérêts (voir le paragraphe 47 ci-dessus). La possibilité de procéder à quelques modifications telles qu'elles sont mentionnées aux paragraphes 47 et 48 ci-dessus (imputation intégrale) peut naturellement s'appliquer au cas de dividendes et intérêts payés à un résident d'un État qui a adopté la méthode de l'imputation ordinaire (voir aussi le paragraphe 63 ci-dessous).

59. L'obligation imposée par l'article 23 B à l'État R d'accorder un crédit au titre de l'impôt perçu dans l'autre État E (ou S) sur un élément de revenu ou de fortune dépend de la possibilité pour l'État E (ou S) de le soumettre à l'impôt conformément aux dispositions de la convention [...]. Les éléments de revenu et de fortune qui, conformément à l'article 8, au paragraphe 3 de l'article 13, à l'alinéa *a* des paragraphes 1 et 2 de l'article 19 et au paragraphe 3 de l'article 22, « ne sont imposables que » dans l'autre État, sont d'emblée exempts d'impôt dans l'État R [...] et les commentaires relatifs à l'article 23 A s'appliquent à ces revenus et à cette fortune exemptés. S'agissant de la progression, on se référera au paragraphe 2 de l'article [...].

60. L'article 23 B fixe les règles principales de la méthode de l'imputation mais ne donne pas de règles détaillées sur le calcul de l'imputation. Cela est conforme à la structure générale de la convention. L'expérience

a montré que plusieurs problèmes peuvent surgir. Certains d'entre eux sont traités dans les paragraphes suivants. Dans plusieurs États, des règles détaillées relatives à l'imputation d'impôts étrangers existent déjà dans leurs législations internes. C'est la raison pour laquelle un certain nombre de conventions comprennent une référence à la législation interne des États contractants et prévoient en outre que ces règles internes n'affectent pas le principe posé à l'article 23 B. Lorsque la méthode de l'imputation n'est pas utilisée dans la législation interne d'un État contractant, cet État devrait établir des règles pour l'application de l'article 23 B, après s'être, si nécessaire, mis en rapport avec l'autorité compétente de l'autre État contractant (par. 3 de l'article 25).

61. Le montant de l'impôt étranger pour lequel une imputation doit être accordée est l'impôt effectivement acquitté, conformément à la convention, dans l'autre État contractant. Des problèmes peuvent surgir, par exemple lorsque cet impôt n'est pas calculé sur le revenu de l'année au titre de laquelle il est perçu mais sur le revenu d'une année précédente ou le revenu moyen de deux ou plusieurs années précédentes. D'autres problèmes peuvent se poser du fait de méthodes différentes de détermination du revenu ou du fait des modifications des taux de change (dévaluation ou réévaluation). Ces problèmes ne peuvent toutefois guère être résolus d'avance par une disposition expresse de la convention.

62. Conformément aux dispositions de la seconde phrase du paragraphe 1 de l'article 23 B, la déduction que l'État de la résidence R doit accorder est limitée à la proportion de l'impôt sur le revenu de l'État (R) correspondant aux revenus provenant de l'État S, ou E (ce qu'on appelle « déduction maximale »). Cette déduction maximale peut être calculée soit en répartissant l'impôt total qui frappe les revenus totaux en fonction de la proportion existant entre les revenus pour lesquels l'imputation doit être accordée et les revenus totaux, soit en appliquant le taux d'impôt pour les revenus totaux aux revenus pour lesquels l'imputation doit être accordée. En fait, la méthode de l'imputation aura le même effet que la méthode de l'exemption progressive dans tous les cas où l'impôt de l'État E (ou S) est équivalent ou supérieur à l'impôt correspondant de l'État R. Des problèmes concernant le montant des revenus, le taux d'impôt, etc., similaires à ceux qui sont évoqués dans les commentaires relatifs à l'article 23 A, peuvent surgir dans l'application de la méthode de l'imputation [...]. Pour les raisons exposées plus haut aux paragraphes 42 et 43, il est préférable de ne pas proposer, pour la méthode de l'imputation également, une solution expresse et uniforme dans la convention mais de laisser à chaque État la liberté d'appliquer sa propre législation et sa propre pratique. Cela est également valable pour quelques autres problèmes qui sont traités ci-après.

63. La déduction maximale est normalement calculée comme l'impôt sur le revenu net, c'est-à-dire sur le revenu de l'État E (ou S) moins les déductions autorisées (spécifiques ou proportionnelles) liées à de tels revenus [...]. Pour cette raison, la déduction maximale dans bien des cas peut être inférieure à l'impôt effectivement acquitté dans l'État E (ou S). Cela peut être vrai en particulier dans le cas où, par exemple, un résident de l'État R percevant des intérêts de l'État S a emprunté des fonds d'une tierce personne pour financer le prêt producteur d'intérêt. Comme les intérêts dus sur de tels fonds empruntés peuvent être déduits des intérêts provenant de l'État S, le montant du revenu net soumis à l'impôt dans l'État R peut être très bas, ou bien il peut même ne pas y avoir de revenu net. Ce problème pourrait être résolu en utilisant la méthode de l'imputation intégrale dans l'État R comme mentionnée au paragraphe 48 ci-dessus. Une autre solution consisterait à exempter un tel revenu de l'impôt dans l'État S, comme il est proposé dans les commentaires concernant les intérêts de ventes à crédit ou de prêts consentis par des banques [...].

64. Si un résident de l'État R tire des revenus de différentes sortes de l'État S et si ce dernier État, conformément à sa législation fiscale, n'impose que l'un de ces revenus, la déduction maximale que l'État R accorde est normalement égale à la fraction de son impôt qui correspond uniquement à l'élément de revenu qui est imposé dans l'État S. D'autres solutions sont toutefois possibles, en particulier au regard du problème plus général suivant : le fait que l'imputation doit être accordée par exemple pour plusieurs éléments de revenu sur lesquels l'impôt est perçu dans l'État S à différents taux ou pour des revenus provenant de plusieurs États, avec ou sans conventions, pose la question de savoir si la déduction maximale ou l'imputation doit être calculée séparément pour chaque élément de revenu ou pour chaque pays ou pour tous les revenus de sources étrangères ouvrant droit à l'imputation en vertu de la législation interne et en vertu des conventions. Dans un système d'« imputation globale », tous les revenus de sources étrangères sont réunis et la somme des impôts étrangers est imputée sur l'impôt interne correspondant au total des revenus étrangers.

65. D'autres problèmes peuvent surgir en cas de pertes. Un résident de l'État R tirant des revenus de l'État E (ou S) peut subir une perte dans l'État R ou dans l'État E (ou S) ou dans un autre État tiers. Aux fins de l'imputation, une perte subie dans un État donné sera en général compensée par d'autres revenus provenant du même État. La question de savoir si une perte subie en dehors de l'État R (par exemple dans un établissement stable) peut être déduite d'autres éléments de revenu, qu'ils proviennent ou non de l'État R, dépend de la législation interne de l'État R. Des pro-

blèmes similaires à ceux qui sont évoqués dans les commentaires relatifs à l'article 23 A (par. 44 ci-dessus) peuvent se poser ici. Lorsque les revenus totaux proviennent de l'étranger et lorsqu'il n'existe aucun revenu dans l'État R mais au contraire une perte n'excédant pas les revenus provenant de l'étranger, l'impôt total à payer dans l'État R correspondra au revenu tiré de l'État S et la déduction maximale à accorder par l'État R correspondra en conséquence à l'impôt à payer dans cet État R. D'autres solutions sont possibles.

66. Les problèmes soulevés plus haut dépendent dans une large mesure de la législation et de la pratique internes et leur solution doit par conséquent être laissée à chaque État. À cet égard, on relèvera que quelques États appliquent la méthode de l'imputation de manière très libérale. Certains États examinent également ou ont même déjà adopté la possibilité de reporter sur d'autres exercices des imputations d'impôt non utilisées. Les États contractants demeurent évidemment libres de modifier l'article lors de négociations bilatérales de manière à couvrir l'un ou l'autre des problèmes mentionnés ci-dessus.

67. Dans les situations de « sous-capitalisation », le Modèle de convention permet à l'État de la société emprunteuse, dans certaines conditions, de traiter un versement d'intérêt comme une distribution de dividendes conformément à sa législation nationale; la condition essentielle est que le bailleur de fonds partage effectivement les risques courus par la société emprunteuse. Cela a deux conséquences :

— L'imposition à la source de ces « intérêts » au taux applicable aux dividendes (par. 2 de l'article 10);

— L'inclusion de ces « intérêts » dans les bénéfices imposables de la société qui accorde le prêt.

68. Si les conditions requises sont réunies, l'État de résidence du prêteur serait tenu d'accorder un allégement pour éviter une double imposition juridique ou économique des intérêts comme si, en fait, il s'agissait de dividendes. Il devrait ensuite accorder un crédit au titre de l'impôt effectivement retenu à la source sur ces intérêts dans l'État de résidence de l'emprunteur au taux applicable aux dividendes et, en outre, si le prêteur est la société mère de 1'emprunteur, appliquer à ces « intérêts » tous les allégements supplémentaires qui résultent du régime des sociétés mères/filiales. Cette obligation peut résulter :

a) Des termes mêmes de l'article 23 de la convention, lorsque celui-ci prévoit l'octroi d'un allégement au titre des revenus définis comme dividendes à l'article 10 ou des éléments de revenu visés à l'article 10;

b) Du contexte de la convention, c'est-à-dire de la combinaison des articles 9, 10, 11 et 23, au besoin en recourant à la procédure d'accord amiable :

— Lorsque, par application de règles conformes aux dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 ou du paragraphe 6 de l'article 11, les intérêts ont été assimilés dans l'État de résidence de la société emprunteuse à des dividendes et que le bien-fondé de cette assimilation a été reconnu par l'État de résidence du créancier de sorte que ce dernier est disposé à appliquer un ajustement corrélatif;

— Lorsque l'État de résidence du prêteur applique des règles similaires sur la sous-capitalisation et assimile le versement à un dividende dans une situation inverse, c'est-à-dire en cas de paiement fait par une société établie sur son territoire à un résident de l'autre État contractant;

— Dans tous les autres cas où l'État de résidence du prêteur admet le bien-fondé de l'assimilation des intérêts à des dividendes par l'État de résidence de l'emprunteur.

69. En ce qui concerne les dividendes afférents à une participation importante détenue par une société, on se référera aux paragraphes 49 à 54 ci-dessus.

69.1 Des problèmes peuvent se présenter lorsque les États contractants traitent de manière différente entités et sociétés de personnes. Supposons que l'État de la source traite une société de personnes comme une société et que l'État de la résidence d'un partenaire le traite comme fiscalement transparent. L'État de la source peut, sous réserves des dispositions applicables de la convention, imposer la société de personnes sur ses revenus lorsque ces revenus sont réalisés et il peut également, sous réserve des limitations du paragraphe 2 de l'article 10, imposer la distribution des bénéfices de la société de personnes à ses partenaires non résidents. Toutefois, l'État de la résidence n'imposera le partenaire sur sa part des revenus de la société de personnes que lorsque ces revenus auront été réalisés par la société de personnes.

69.2 La première question qui se pose dans ce cas est celle de savoir si l'État de la résidence qui impose l'associé sur sa part du revenu de la société de personnes est obligé, en vertu de la convention, d'accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État de la source sur la société de personnes, que cet État considère comme une entité imposable distincte. La réponse à cette question doit être affirmative. Dans la mesure où l'État de la résidence attribue le revenu de la société de personnes à l'associé afin

d'imposer ce dernier, il doit adopter une approche cohérente et attribuer à l'associé l'impôt payé par la société de personnes en vue d'éliminer les doubles impositions résultant du fait qu'il impose l'associé. En d'autres termes, si le statut de société accordé à la société de personnes par l'État de la source n'est pas pris en compte par l'État de la résidence pour imposer l'associé sur sa part du revenu, il doit de même ne pas être pris en compte pour l'octroi du crédit au titre de l'impôt étranger.

Toutefois, certains membres du Comité d'experts estiment qu'il faut une règle spéciale dans une convention pour donner un tel résultat :

69.3 Une seconde question qui se pose dans ce cas est celle de la mesure dans laquelle l'État de la résidence doit accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État de la source sur le bénéfice distribué, lequel n'est pas imposé dans l'État de la résidence. La réponse à cette question découle de ce dernier fait. Puisque le bénéfice distribué n'est pas imposé dans l'État de la résidence, il n'existe dans ce dernier aucun impôt sur lequel pourrait être imputé l'impôt perçu par l'État de la source lors de la distribution. Il faut faire une distinction nette entre la réalisation des bénéfices et leur distribution et il ne faut pas attendre de l'État de la résidence qu'il impute l'impôt perçu sur la distribution des bénéfices par l'État de la source sur son propre impôt perçu lors de leur réalisation (voir la première phrase du paragraphe 64 ci-dessus).

B. Remarques concernant l'impôt sur la fortune

70. D'après le paragraphe 1, l'impôt sur le revenu ne peut être imputé que sur un impôt identique et il en est de même pour l'impôt sur la fortune. Il ne pourra donc y avoir d'imputation soit au titre de l'impôt sur la fortune, soit sur un impôt sur la fortune, que si les deux États contractants imposent la fortune.

71. Deux États contractants peuvent convenir, lors de négociations bilatérales, qu'un impôt qualifié d'impôt sur la fortune se rapproche beaucoup d'un impôt sur le revenu, et ils peuvent donc prévoir que l'un peut être imputé sur l'autre. Parfois, il n'y a pas de double imposition de la fortune soit parce qu'un État n'impose pas la fortune, soit parce que les deux États n'imposent que la fortune située sur leur territoire. Il est évident que dans ces cas la référence à l'imposition de la fortune peut être supprimée. En outre, les États peuvent juger souhaitable, quelle que soit la nature des impôts couverts par la convention, d'accorder l'imputation du montant total des impôts dans l'État de la source ou du situs sur le montant total des impôts dans l'État de la résidence. Toutefois, lorsqu'une convention couvre à la fois les véritables impôts sur la fortune et les impôts ainsi qua-

lifiés mais qui sont par nature des impôts sur le revenu, les États peuvent désirer n'imputer que ces derniers sur l'impôt sur le revenu. Dans ce cas, ils peuvent modifier l'article proposé afin d'atteindre ce résultat.

C. Crédits d'impôt fictifs

72. Certains États accordent divers types d'incitations fiscales aux investisseurs étrangers afin d'attirer l'investissement étranger. Lorsque l'État de résidence d'un investisseur étranger applique la méthode de l'imputation, le bénéfice de l'incitation accordée par l'État de la source pourra se trouver réduit dans la mesure où l'État de résidence, lorsqu'il impose un revenu ayant bénéficié de l'incitation, n'octroie une déduction que pour l'impôt effectivement acquitté dans l'État de la source. De même, si l'État de la résidence applique la méthode de l'exemption, mais subordonne l'application de cette méthode à un certain niveau d'imposition dans l'État de la source, l'octroi d'une réduction d'impôt par l'État de la source peut avoir pour effet de faire perdre à l'investisseur le bénéfice de l'application de la méthode de l'exemption dans son État de résidence.

73. Pour éviter tout effet de cette nature dans l'État de la résidence, certains États ayant adopté des mesures d'incitation fiscale souhaitent faire figurer dans leurs conventions des dispositions qualifiées généralement de « crédits d'impôt fictif ». Ces dispositions ont pour objet de permettre aux non-résidents d'obtenir l'imputation de l'impôt étranger pour les impôts qui ont été « épargnés » en vertu des mesures d'incitation fiscale de l'État de la source, ou de faire en sorte que ces impôts soient pris en compte pour l'application de certaines conditions dont peuvent être assortis les systèmes d'exemption.

74. Les dispositions de crédit d'impôt fictif s'éloignent des dispositions des articles 23 A et 23 B. Elles peuvent prendre différentes formes, par exemple :

a) L'État de la résidence accorde l'imputation du montant de l'impôt que l'État de la source pourrait percevoir suivant sa législation générale, ou de ce montant réduit conformément aux dispositions de la convention (par exemple, limitations de taux prévues aux articles 10 et 11 pour les dividendes et les intérêts), alors même que l'État de la source a renoncé à tout ou partie de cet impôt en vertu de dispositions particulières tendant à promouvoir le développement économique;

b) En contrepartie de la perte budgétaire subie par l'État de la [source], l'État de la résidence consent à imputer sur son propre impôt un crédit (partiellement fictif) fixé à un taux supérieur;

c) L'État de la résidence exempte les revenus qui ont bénéficié d'incitations fiscales dans l'État de la source.

17. Les États contractants restent libres de rechercher d'autres formules lors de négociations bilatérales. Les paragraphes ci-après des commentaires de l'OCDE d'avant son actualisation en 2000 n'ont rien perdu de leur pertinence :

76. Si un État contractant accepte d'encourager particulièrement les investissements dans l'autre État en développement, les clauses ci-dessus seront généralement assorties de garanties pour l'investisseur, c'est-à-dire que la convention limitera les taux des impôts pouvant être prélevés dans l'État de la source sur les dividendes, intérêts et redevances.

77. Par ailleurs, des restrictions dans le temps, ou délais, peuvent être prévues pour l'application des avantages cités dans les formules *a* et éventuellement *c* ci-dessus : l'imputation élargie (ou l'exemption) peut être accordée seulement en contrepartie d'incitations appliquées temporairement dans les pays en développement, ou bien seulement pour les investissements effectués ou les contrats conclus dans le futur (par exemple à partir de l'entrée en vigueur de la convention) ou encore pour une période de temps déterminée.

78. Il existe donc un grand choix de solutions à ce problème. L'effet concret des clauses en question peut d'ailleurs varier aussi suivant d'autres éléments comme par exemple le montant à comprendre dans le revenu imposable dans l'État de la résidence (formules *a* et *b* ci-dessus) : il peut s'agir du revenu net recueilli (après déduction de l'impôt effectivement payé dans l'État de la source), ou de ce revenu net majoré d'un montant correspondant soit à l'impôt effectivement payé dans l'État de la source, soit à celui qui aurait pu être prélevé suivant la convention (taux prévu à l'article 10 ou 11), soit encore à l'impôt que l'État de la résidence consent à imputer.

18. Les extraits ci-après des commentaires sur l'article 23 A et 23 B du Modèle de convention de l'OCDE sont également applicables :

75. Un rapport de 1998 du Comité des affaires fiscales sur les crédits d'impôt fictif, intitulé « Les crédits d'impôt fictif : Un réexamen de la question[47] », analyse les considérations de politique fiscale sur lesquelles reposent les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif et la rédaction de ces dispositions. Ce rapport recense un certain nombre de problèmes qui mettent en question l'utilité globale du dégrèvement au moyen d'un crédit d'impôt fictif. Ces problèmes concernent notamment :

[47] Repris du volume II de la version intégrale du Modèle de convention de l'OCDE, p. R(14)-1.

— Les abus auxquels se prête le crédit d'impôt fictif;

— L'efficacité du crédit d'impôt fictif comme instrument d'aide étrangère au développement économique du pays de la source;

— Le risque de voir le crédit d'impôt fictif encourager les États à recourir à des incitations fiscales.

Paragraphe 2

79. Ce paragraphe a été ajouté pour permettre à l'État de la résidence de conserver le droit de prendre en considération le montant du revenu ou de la fortune exempté dans cet État, en calculant l'impôt applicable au reste des revenus ou de la fortune. Ce droit s'étend aux revenus et à la fortune qui « ne sont imposables que » dans l'autre État. Le principe de la progression est ainsi préservé pour l'État de la résidence, non seulement à l'égard des revenus ou de la fortune qui « sont imposables » dans l'autre État, mais aussi pour les revenus et la fortune qui « ne sont imposables que » dans cet autre État. Les commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 23 A à l'égard de l'État de la source s'applique aussi au paragraphe 2 de l'article 23 B.

19. Un État qui adopte d'une manière générale la méthode de l'exemption peut considérer qu'une telle méthode ne devrait pas s'appliquer lorsque l'État de la source interprète les faits d'une cause ou les dispositions de la convention de telle manière qu'un élément de revenu ou de fortune tombe sous le coup d'une disposition de la convention qui n'autorise pas cet État à imposer ledit élément de revenu ou de fortune, alors que l'État de la résidence adopte une interprétation différente selon laquelle ledit élément de revenu ou de fortune tombe sous le coup d'une disposition de la convention qui autorise l'État de la source à l'imposer. Il se peut que cela ne préoccupe pas certains États, mais si tel est le cas et afin d'éviter des situations de double non-imposition non souhaitée dues à une différence d'interprétation entre l'État de la résidence et l'État de la source, on pourrait insérer la disposition ci-après dans l'article 23 A :

> 4. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas à un élément de revenu acquis ou de fortune possédé par un résident d'un État contractant lorsque l'autre État contractant applique les dispositions de la convention dans un sens tendant à exonérer d'impôt ledit élément de revenu ou de fortune ou qu'il applique audit revenu les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10, 11 ou 12; dans ce dernier cas, le premier État mentionné autorise la déduction d'impôt prévue par l'article 2.

Des membres du Comité ont reconnu que dans une convention bilatérale entre un pays « d'imputation » et un pays « d'exemption », la décision de sa-

voir s'il convient d'inclure une telle disposition relèverait essentiellement du pays d'exemption; l'État de la source serait mal venu d'insister sur l'occurrence d'une double non-imposition d'une manière arbitraire et imprévisible. Au besoin, on pourrait rendre la disposition unilatérale et sans réciprocité.

Commentaires sur le chapitre VI

Dispositions spéciales

Article 24

NON-DISCRIMINATION

1. L'article 24 du Modèle de convention des Nations Unies reprend, sous réserve d'une référence à un paragraphe différent de l'article 12 au paragraphe 4, l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE. On indique ci-après les remarques générales des commentaires de l'OCDE sur l'article 24 :

> 1. Cet article traite de l'élimination de la discrimination fiscale dans certaines situations précises. Tous les systèmes fiscaux intègrent des distinctions légitimes fondées, par exemple, sur des différences d'assujettissement à l'impôt ou de capacités contributives. Les dispositions de l'article sur la non-discrimination visent à trouver un juste équilibre entre la nécessité d'empêcher une discrimination injustifiée et celle de tenir compte de ces distinctions légitimes. C'est pourquoi il convient de ne pas étendre indûment la portée de cet article à la discrimination dite « indirecte ». Par exemple, alors que le paragraphe 1, qui traite de la discrimination sur la base de la nationalité, empêcherait une différence de traitement constituant véritablement une forme de discrimination déguisée fondée sur la nationalité, comme le fait de soumettre des personnes à un régime différent selon qu'elles détiennent ou non, ou qu'elles sont habilitées à obtenir, un passeport émis par l'État, on ne pourrait nullement soutenir que les non-résidents d'un État donné comprennent principalement des personnes qui ne sont pas des nationaux de cet État pour conclure qu'une différence de traitement fondée sur la résidence constitue indirectement aux fins de ce paragraphe une distinction fondée sur la nationalité.
>
> 2. De plus, les dispositions de l'article ne peuvent être interprétées comme assurant le traitement dit de la « nation la plus favorisée ». Si un État a conclu une convention bilatérale ou multilatérale qui accorde des avantages fiscaux aux nationaux ou aux résidents de l'autre État ou des autres États signataires de cette convention, les nationaux ou résidents d'un État tiers qui n'est pas signataire de cette convention ne peuvent réclamer ces avantages en vertu d'une disposition sur la non-discrimination incluse dans une convention fiscale conclue entre cet État tiers et le premier État. Les conventions fiscales étant basées sur le principe de réciprocité, un avantage fiscal accordé par un État contractant, en vertu d'une convention bilatérale ou multilatérale, à un national ou résident d'un autre État qui est partie à cette convention en raison d'une

relation économique spéciale entre ces États ne peut être réclamé par un national ou un résident d'un État tiers en vertu d'une disposition sur la non-discrimination incluse dans une convention fiscale conclue entre le premier État et cet État tiers.

3. Les différentes dispositions de l'article 24 empêchent les différences de régime fiscal qui se fondent uniquement sur certaines raisons spécifiques (par exemple, la nationalité pour le paragraphe 1). Ainsi, pour que ces paragraphes soient applicables, les autres aspects pertinents doivent être identiques. Les dispositions de l'article utilisent différentes formulations à cet effet (par exemple, « qui se trouvent dans la même situation » aux paragraphes 1 et 2; « qui exercent la même activité » au paragraphe 3; « entreprises similaires » au paragraphe 5). En outre, alors que cet article cherche à éliminer les distinctions qui sont uniquement fondées sur certaines raisons, il ne vise nullement à ce que les nationaux d'autres États, les non-résidents, les entreprises d'autres États ou les entreprises nationales détenues ou contrôlées par des non-résidents bénéficient d'un régime fiscal plus avantageux que celui des nationaux, résidents ou entreprises nationales détenues ou contrôlées par des résidents (voir, par exemple, le paragraphe 34 ci-dessous).

4. Enfin, comme le montre le paragraphe 79 ci-dessous, les dispositions de l'article doivent être interprétées en relation avec les autres articles de la convention, de telle manière que l'on ne puisse considérer que les mesures prescrites ou expressément autorisées par les dispositions de ces articles violent les dispositions de l'article, même si elles s'appliquent uniquement par exemple aux paiements au bénéfice des non-résidents. À l'inverse, cependant, le fait qu'une mesure ne constitue pas une violation des dispositions de l'article ne signifie pas que cette mesure est autorisée par la convention puisque cette mesure peut contrevenir à d'autres articles de la convention.

2. Le Comité considère que les extraits ci-après des commentaires sur les paragraphes 1 à 4 de l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE sont applicables aux paragraphes correspondants de l'article 24 (les commentaires additionnels qui figurent entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE, ont été insérés pour marquer les différences entre les dispositions du Modèle de convention de l'OCDE et celles du présent Modèle, et aussi pour préciser le paragraphe/alinéa applicable du présent modèle) :

Paragraphe 1

5. Ce paragraphe pose le principe qu'en matière fiscale les discriminations fondées sur la nationalité sont interdites et que, sous condition de

réciprocité, les nationaux d'un État contractant, à situation égale, ne peuvent pas être traités moins favorablement dans l'autre État contractant que les propres nationaux de ce dernier État.

6. Il est important de savoir que le principe de non-discrimination, sous des appellations différentes et avec une portée plus ou moins large, s'appliquait dans les relations fiscales internationales bien avant l'apparition, à la fin du XIXe siècle, des conventions de double imposition de type classique. On relève en effet dans un grand nombre d'accords de différentes natures (conventions consulaires ou d'établissement, traités d'amitié, de commerce, etc.) conclus notamment au XIXe siècle par les États en vue de renforcer ou d'étendre la protection diplomatique de leurs nationaux, où qu'ils résident, des clauses par lesquelles chacun des deux États contractants s'engage à accorder l'égalité de traitement avec ses ressortissants aux ressortissants de l'autre État. Le fait que ces clauses aient, par la suite, été reprises dans les conventions de double imposition n'a modifié en rien la raison d'être et la portée qu'elles avaient à l'origine. Le texte du paragraphe 1 prévoit que le champ d'application de ce paragraphe n'est pas limité par l'article 1 aux seuls nationaux qui sont résidents d'un État contractant, mais s'étend au contraire à tous les nationaux de chacun de ces États, qu'ils soient ou non résidents d'un État contractant. Autrement dit, tous les nationaux d'un État contractant sont en droit d'invoquer, auprès de l'autre État contractant, le bénéfice de cette disposition. Il en est ainsi, en particulier, pour ceux de ces nationaux qui ne sont pas résidents de l'un de ces deux États, mais au contraire d'un État tiers.

7. Le membre de phrase « se trouvant dans la même situation » doit s'entendre de contribuables (personnes physiques, personnes morales, sociétés de personnes et associations) placés, au regard de l'application de la législation et de la réglementation fiscales de droit commun, dans des circonstances de droit et de fait analogues. Le membre de phrase « notamment au regard de la résidence » vise à préciser que la résidence du contribuable est l'un des éléments entrant en ligne de compte lorsqu'il s'agit de déterminer si des contribuables se trouvent dans la même situation. Le seul membre de phrase « se trouvant dans la même situation » permettrait de conclure qu'un contribuable qui est résident d'un État contractant et un contribuable non résident de cet État ne se trouvent pas dans la même situation. En fait, le membre de phrase « notamment au regard de la résidence » ne figurait ni dans le projet de convention de 1963 ni dans le Modèle de convention de 1977. Mais les pays membres, dans leur application et leur interprétation du membre de phrase « se trouvant dans la même situation », ont systématiquement estimé que la résidence du contribuable devait être prise en compte. Lors de la révi-

sion du Modèle de convention, le Comité des affaires fiscales a considéré qu'une référence explicite à la résidence des contribuables constituerait une clarification utile puisqu'une telle référence permettrait d'éviter toute incertitude éventuelle quant à l'interprétation à donner, à cet égard, au membre de phrase « se trouvant dans la même situation ».

8. Ainsi, lors de l'application du paragraphe 1, la question sous-jacente est de savoir si deux personnes résidentes dans le même État sont traitées de façon différente au seul motif de leur différence de nationalité. En conséquence, si un État contractant établit une distinction entre ses nationaux pour l'octroi d'avantages relatifs à leurs charges familiales suivant qu'ils résident ou non sur son propre territoire, cet État ne peut être tenu d'accorder aux nationaux de l'autre État qui ne résident pas sur son territoire le traitement qu'il réserve à ses résidents nationaux, mais il s'oblige à les faire bénéficier du traitement dont profitent ses nationaux qui résident dans l'autre État. De même, le paragraphe 1 ne s'applique pas lorsqu'un ressortissant d'un État contractant (État R) qui, de plus, réside dans l'État R se voit imposé moins avantageusement dans l'autre État contractant (État S) qu'un ressortissant de l'État S résidant dans un pays tiers (par exemple, sous l'effet de l'application de dispositions destinées à décourager l'utilisation de paradis fiscaux), puisque ces deux personnes ne se trouvent pas placées dans la même situation au regard de leur résidence.

9. L'expression « dans la même situation » peut parfois faire référence à la situation fiscale de la personne concernée. Tel serait par exemple le cas lorsqu'un pays viendrait à appliquer à ses nationaux, ou à certains d'entre eux, un assujettissement plus complet que celui appliqué aux personnes qui ne sont pas des nationaux de cet État (c'est d'ailleurs là une des caractéristiques du système fiscal des États-Unis). Dans la mesure où un tel traitement n'est pas lui-même en violation du paragraphe 1, l'on ne pourra alléguer que des personnes qui ne sont pas des nationaux de cet État se trouvent dans la même situation que ses nationaux aux fins de l'application des autres dispositions de la législation fiscale de cet État à l'égard desquelles l'assujettissement partiel ou intégral d'un contribuable est un facteur pertinent (par exemple, dans le cas de l'octroi d'abattements personnels).

10. De même, les dispositions du paragraphe 1 n'impliquent pas qu'un État accordant des avantages fiscaux spéciaux à ses propres organismes ou services publics en raison de leur nature soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les organismes et services publics de l'autre État.

11. Elles n'impliquent pas non plus qu'un État accordant des avantages fiscaux spéciaux à des établissements privés n'ayant pas un but lucratif et

dont l'activité s'exerce pour des fins d'utilité publique qui lui sont propres soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les établissements similaires dont l'activité n'est pas appelée à lui profiter.

12. Dans le premier cas, en effet, les immunités fiscales qu'un État accorde à ses propres organismes et services publics trouvent leur justification dans le fait que ces organismes et services en constituent des parties intégrantes et que leur situation ne peut à aucun moment être comparable à celle des organismes et services publics de l'autre État. Il est toutefois précisé que les personnes morales de droit public exploitant des entreprises de caractère économique ne sont pas visées par cette réserve. En tant qu'elles sont assimilables à des entreprises de droit privé, la disposition du paragraphe 1 leur demeure applicable.

13. Dans le second cas, les avantages fiscaux dont un État fait bénéficier certains établissements privés n'ayant pas un but lucratif trouvent évidemment leur fondement dans la nature même de l'activité exercée par ces établissements et dans le bénéfice que cet État et ses ressortissants sont appelés à en retirer.

14. C'est à dessein, d'autre part, que le paragraphe 1 est rédigé sous la forme négative. En prévoyant que les nationaux d'un État contractant ne pourront être soumis dans l'autre État contractant à des impositions ou à des obligations y relatives qui seraient autres ou plus lourdes que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État contractant se trouvant dans la même situation, ce paragraphe comporte la même force obligatoire que s'il enjoignait aux États contractants d'accorder à leurs nationaux respectifs un même traitement. Mais la clause dont il s'agit ayant essentiellement pour objet de proscrire dans un État les discriminations à l'encontre des nationaux de l'autre État, rien ne s'oppose à ce que le premier État, pour des considérations qui lui sont propres ou pour se conformer à une clause particulière stipulée dans une convention de double imposition, telle notamment que l'obligation que les bénéfices des établissements stables soient imposés conformément à l'article 7 [du Modèle de convention des Nations Unies] accorde certains aménagements ou facilités à des personnes ayant une nationalité étrangère et dont ne profitent pas ses propres nationaux. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 1 n'y fera pas obstacle.

15. Sous la réserve de cette remarque, les mots « [...] ne sont soumis à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde [...] » signifient que l'impôt appliqué aux nationaux et aux étrangers se trouvant dans une situation identique doit revêtir la même forme, que ses modalités d'assiette et de liquidation doivent être semblables, son taux égal et, enfin, que les formalités relatives à l'imposition (déclaration,

paiement, délais, etc.) ne peuvent être plus onéreuses pour les étrangers que pour les nationaux.

16. En raison du rapport juridique qui s'établit entre une société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui, à plusieurs égards, s'apparente étroitement à la nationalité des personnes physiques, il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques au paragraphe 1. Ce résultat découle de la définition du terme « national » à l'alinéa [*f*] du paragraphe 1 de l'article 3.

17. En vertu de cette définition, toute personne morale, telle qu'une société, « national d'un État contractant » signifie une personne morale « constituée conformément à la législation en vigueur dans cet État contractant ». Une société est généralement constituée conformément à la législation en vigueur de l'État où elle a été constituée ou enregistrée. Cependant, en vertu de la législation en vigueur dans de nombreux pays, la constitution ou l'enregistrement constitue le critère, où l'un des critères, permettant de déterminer la résidence des sociétés aux fins de l'article 4. Étant donné que le paragraphe 1 de l'article 24 interdit les différences de traitement fondées sur la nationalité, mais uniquement pour des personnes ou des entités « dans la même situation, notamment au regard de leur résidence », il est important de distinguer, aux fins de ce paragraphe, entre une différence de traitement qui se baserait uniquement sur la nationalité et une différence de traitement liée à d'autres critères, en particulier la résidence. Comme il a été précisé aux paragraphes 7 et 8 ci-dessus, le paragraphe 1 n'interdit une discrimination que si celle-ci est fondée sur la différence de nationalité et exige que tous les autres facteurs pertinents soient identiques, y compris la résidence de l'entité. La différence de traitement entre résidents et non-résidents est une caractéristique fondamentale des divers systèmes fiscaux et des conventions fiscales; lorsque l'article 24 est lu dans le contexte des autres articles de la convention qui, pour la plupart, prévoient un traitement fiscal différent pour les résidents et les non-résidents, il apparaît clairement que deux sociétés qui ne sont pas résidentes du même État aux fins de la convention (en vertu des règles de l'article 4) ne se trouvent généralement pas dans une même situation aux fins du paragraphe 1.

18. Bien que les sociétés résidentes et les sociétés non résidentes ne se trouvent généralement pas dans la même situation aux fins du paragraphe 1, il est clair, cependant, que ce n'est pas le cas lorsque la résidence n'a absolument aucune pertinence eu égard à la différence de traitement en question.

19. Les exemples suivants illustrent ces principes.

20. *Exemple 1 :* En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées ou qui y ont leur siège de direction effective en sont des résidents. La convention fiscale État A-État B est identique au Modèle de convention fiscale. La législation nationale de l'État A prévoit que les dividendes versés à une société constituée dans ce pays par une autre société également constituée dans ce même pays sont exonérés d'impôt. Étant donné qu'une société constituée dans l'État B ayant son siège de direction effective dans l'État A serait résidente de l'État A aux fins de la convention État A-État B, le fait que les dividendes qui lui seraient versés par une société constituée dans l'État A ne pourraient profiter d'une telle exonération, même si la société bénéficiaire se trouvait dans la même situation qu'une société constituée dans l'État A au regard de sa résidence, constituerait une violation du paragraphe 1 en l'absence d'autres différences de situation pertinentes.

21. *Exemple 2 :* En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées en sont des résidents et celles qui sont constituées dans un autre pays ne le sont pas. La convention fiscale État A-État B est identique au Modèle de convention fiscale, sauf que le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que, lorsqu'une personne morale est un résident des deux États en vertu de cet article, elle est considérée comme un résident de l'État où elle a été constituée. La législation nationale de l'État A prévoit que les dividendes versés à une société constituée dans ce pays par une autre société également constituée dans ce même pays sont exonérés d'impôt. Le paragraphe 1 n'étend pas ce traitement aux dividendes versés à une société constituée dans l'État B. Même si deux sociétés recevant de tels dividendes, l'une constituée dans l'État A et l'autre dans l'État B, sont traitées différemment, elles ne se trouvent pas dans une même situation au regard de leur résidence et cela constitue alors un facteur pertinent (ce que l'on peut déduire, par exemple, du paragraphe 5 de l'article 10, qui interdirait une imposition ultérieure des dividendes versés par une société non résidente mais non celle de dividendes versés par une société résidente).

22. *Exemple 3 :* En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées en sont des résidents. La législation fiscale de l'État B prévoit que les sociétés qui y ont leur siège de direction effective en sont des résidents. La convention fiscale État A-État B est identique au Modèle de convention fiscale. La législation fiscale de l'État A prévoit qu'une société non résidente qui est résidente d'un État avec lequel l'État A n'a pas signé de convention prévoyant l'échange de renseignements fiscaux est soumise à un impôt annuel égal à 3 % de la valeur de ses actifs

immobiliers et non à un impôt sur les revenus nets issus de ces actifs. Une société constituée dans l'État B, mais qui est résidente d'un État avec lequel l'État A n'a pas signé de convention permettant un tel échange, ne pourra arguer que le paragraphe 1 interdit que l'État A lui applique cet impôt de 3 % du fait qu'elle se trouverait ainsi traitée différemment d'une société constituée dans ce même État A. Dans un tel cas, cette société ne se trouverait pas dans la même situation, au regard de sa résidence, qu'une société constituée dans l'État A et cette résidence serait pertinente (par exemple afin d'accéder aux informations nécessaires pour contrôler le revenu net tiré de biens immobiliers par un contribuable non résident).

23. *Exemple 4 :* En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées en sont des résidents et celles qui sont constituées dans un autre pays ne le sont pas. La convention fiscale État A-État B est identique au Modèle de convention fiscale, sauf que le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que, lorsqu'une personne morale est un résident des deux États en vertu de cet article, elle sera considérée comme un résident de l'État où elle a été constituée. En vertu de la législation de l'État A s'appliquant aux prélèvements sur salaires, toutes les sociétés employant des salariés résidents sont soumises à un prélèvement sur salaires qui n'établit aucune distinction fondée sur la résidence de l'employeur; cependant, seules celles constituées dans cet État A peuvent prétendre à un taux de prélèvement inférieur. Dans ce cas, le fait qu'une société constituée dans l'État B n'ait pas la même résidence qu'une société constituée dans l'État A aux fins de la convention A-B n'a aucune pertinence au regard des différents taux d'imposition appliqués en vertu de la législation s'appliquant aux prélèvements sur salaires, et cette différence de traitement constituerait une violation du paragraphe 1 en l'absence d'autres différences de situation pertinentes.

24. *Exemple 5 :* En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées ou qui y ont leur siège de direction effective sont résidentes de cet État et celles qui ne satisfont pas à l'une ou l'autre de ces conditions ne le sont pas. En vertu de la législation fiscale de l'État B, les sociétés constituées dans cet État en sont résidentes. La convention fiscale État A-État B est identique au Modèle de convention fiscale, sauf que le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que, lorsqu'une personne morale est un résident des deux États contractants en vertu du paragraphe 1 du même article, elle sera considérée comme un résident uniquement de l'État où elle a été constituée. La législation fiscale de l'État A dispose en outre que les sociétés qui y sont constituées et qui y ont leur siège de direction effective sont autorisées à consolider leurs revenus aux fins de l'imposition, dans la mesure où elles font partie d'un groupe de sociétés ayant des

actionnaires communs. La société X, constituée dans l'État B, appartient au même groupe que deux autres sociétés constituées dans l'État A et toutes ont un siège de direction effective dans l'État A. N'ayant pas été constituée dans l'État A, la société X n'est pas autorisée à consolider ses revenus avec ceux des deux autres sociétés.

25. Dans un tel cas, même si la société X est un résident de l'État A en vertu de la législation fiscale de cet État, elle n'est pas un résident de l'État A aux fins du paragraphe 3 de l'article 4 de la convention. Sa situation au regard de la résidence sera donc différente de celle des autres sociétés du groupe; ainsi, le paragraphe 1 ne l'autorisera pas à bénéficier des avantages d'une consolidation, même si cette différence de traitement résulte du fait que la société X n'a pas été constituée dans l'État A. La résidence de la société X est de toute évidence pertinente quant aux avantages d'une consolidation, puisque certaines dispositions de la convention, telles que les articles 7 et 10, interdisent à l'État A d'imposer certains types de revenus générés par la société X.

Paragraphe 2

26. Un certain nombre d'États ont conclu à New York, le 28 septembre 1954, une convention destinée à améliorer la situation des apatrides. L'article 29 de cette convention prescrit de faire application à ces derniers d'un traitement national. Parmi les signataires de l'accord, on relève plusieurs pays membres de l'OCDE.

27. Il faut reconnaître cependant que les dispositions du paragraphe 2 permettent, dans une convention bilatérale, d'accorder le bénéfice de l'assimilation aux nationaux aux apatrides qui, parce qu'ils se trouvent dans l'une des situations visées au paragraphe 2 de l'article premier de la Convention du 28 septembre 1954 susvisée, ne sont pas couverts par celle-ci. Tel est principalement le cas d'une part, des personnes bénéficiaires, lors de la signature de cette Convention, d'une protection ou d'une assistance de la part d'un organisme ou d'une institution des Nations Unies autre que le Haut-Commissariat pour les réfugiés, d'autre part, des personnes résidentes d'un pays et considérées comme ayant les droits et les obligations attachés à la possession de la nationalité de ce pays.

28. Le paragraphe 2 tend à limiter la portée de la clause d'égalité de traitement avec les nationaux d'un État contractant aux seuls apatrides qui sont des résidents de cet État ou de l'autre État contractant.

29. En excluant ainsi ceux des apatrides qui ne sont résidents ni de l'un ni de l'autre État, une telle clause permet d'éviter que ces personnes ne soient privilégiées dans un État par rapport aux nationaux de l'autre État.

30. Toutefois, si des États considéraient comme souhaitable, dans leurs relations bilatérales, d'étendre la portée du paragraphe 2 à tous les apatrides, qu'ils soient ou non résidents d'un État contractant, en sorte que ces personnes bénéficient dans tous les cas du traitement le plus favorable accordé aux nationaux de l'État considéré, il leur suffirait pour cela de retenir le texte suivant, qui ne comporte pas la condition de résidence dans un État contractant :

> Nonobstant les dispositions de l'article premier, les apatrides ne sont soumis dans un État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet État qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence.

31. Il est possible qu'à l'avenir certains États reprochent aux dispositions du paragraphe 2 d'être trop libérales en tant qu'elles permettent aux apatrides résidents d'un État de se prévaloir de l'égalité de traitement non seulement dans l'autre État, mais également dans l'État de résidence et de bénéficier ainsi dans cet État notamment des dispositions des conventions de double imposition qu'il a conclues avec des États tiers. Si ces États entendaient écarter cette dernière conséquence, il leur faudrait modifier le paragraphe 2 comme suit :

> Les apatrides qui sont résidents d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet État qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence.

32. Enfin, il devrait être entendu que la définition de l'apatride à retenir dans une telle clause ne saurait être que celle posée au paragraphe 1 de l'article premier de la convention du 28 septembre 1954 qui définit l'apatride comme « une personne qu'aucun État ne considère comme son ressortissant par application de sa législation ».

Paragraphe 3

33. Ce paragraphe a pour objet de remédier aux discriminations qui ne sont pas à proprement parler fondées sur une notion de nationalité mais sur le lieu même d'établissement d'une entreprise. Il intéresse donc indistinctement, quelle que soit leur nationalité, tous les résidents d'un État contractant qui ont des établissements stables dans l'autre État contractant.

34. Il paraît d'abord nécessaire de préciser que la rédaction de la première phrase du paragraphe 3 doit être interprétée en ce sens que ne

constitue pas une discrimination le fait, pour des raisons d'ordre pratique, de taxer les personnes non résidentes autrement que les personnes résidentes, à condition qu'il n'en résulte pas, pour les premières, d'imposition plus lourde que pour les secondes. Sous la forme négative qui a été donnée à la disposition dont il s'agit, c'est le résultat seul qui compte, les modalités de l'imposition pouvant être adaptées aux circonstances particulières dans lesquelles elle est établie. Par exemple, le paragraphe 3 n'empêche pas l'application de mécanismes spécifiques utilisés uniquement pour déterminer les bénéfices attribuables à un établissement stable. Le paragraphe doit être lu dans le contexte de la convention, et en particulier du paragraphe 2 de l'article 7 [du Modèle de convention des Nations Unies] qui prévoit que les bénéfices attribuables à l'établissement stable sont ceux qu'une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, aurait pu réaliser. Il est clair que les dispositions ou les pratiques administratives qui ont pour objet de déterminer les bénéfices attribuables à un établissement stable dans les conditions requises par le paragraphe 2 de l'article 7 [du Modèle de convention des Nations Unies] ne peuvent être considérées comme contraires au paragraphe 3, qui est fondé sur le même principe dans la mesure où il requiert que l'imposition de l'établissement stable ne soit pas moins favorable que celle qui s'applique à une entreprise locale exerçant des activités similaires.

35. Aux termes de la première phrase du paragraphe 3, l'imposition d'un établissement stable n'est pas établie dans l'État considéré d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet État qui exercent la même activité. Le but de cette disposition est de supprimer toute discrimination dans le traitement des établissements stables par rapport aux entreprises résidentes appartenant au même secteur d'activité en ce qui concerne les impôts perçus sur les activités d'entreprise, spécialement les impôts sur les bénéfices des entreprises.

36. La seconde phrase du paragraphe 3 précise en outre les conditions dans lesquelles le principe de l'égalité de traitement posé dans la première phrase doit s'appliquer aux personnes physiques résidentes d'un État contractant ayant un établissement stable dans l'autre État contractant. Elle tend essentiellement à éviter que ces personnes n'obtiennent des avantages supérieurs à ceux des résidents grâce au cumul des déductions et abattements personnels pour charges de famille qui leur seraient accordés, d'une part, dans l'État dont ils sont résidents par application de la loi interne et, d'autre part, dans l'autre État en vertu du principe de l'égalité de traitement. En conséquence, il laisse à l'État où l'établissement stable est situé la faculté d'accorder aux personnes intéressées les

déductions et avantages personnels dans la proportion du montant du bénéfice de l'établissement stable au montant du revenu global imposable dans l'autre État.

37. Il est également évident qu'il est nécessaire, aux fins du paragraphe 3, de comparer le traitement fiscal accordé dans un des États contractants à l'établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant avec celui accordé à une entreprise du premier État, dont la structure juridique est similaire à celle de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable. Ainsi, par exemple, le paragraphe 3 n'oblige pas un État à appliquer aux bénéfices d'un établissement stable d'une entreprise exploitée par une personne physique qui est un non-résident le même taux d'imposition que celui qui s'applique à une entreprise de cet État exploitée par une société résidente.

38. De même, les activités réglementées et non réglementées ne constituent pas une « même activité » aux fins du paragraphe 3. Ainsi, par exemple, le paragraphe 3 n'exigerait pas qu'un établissement stable, dont certaines activités consisteraient à emprunter et à prêter de l'argent sans être pour autant agréé en tant qu'établissement bancaire, soit imposé de façon moins favorable que des établissements bancaires nationaux, du fait qu'il n'exerce pas la même activité. Un autre exemple serait les activités menées par un État ou par ses organismes publics, qui, du fait qu'elles sont contrôlées par cet État, ne sauraient être considérées, aux fins du paragraphe 3, comme étant similaires à celles que mènerait une entreprise d'un État étranger par l'intermédiaire d'un établissement stable.

39. Quant à la première phrase, l'expérience a montré qu'il était très difficile de définir de manière claire et complète le contenu même du principe d'égalité de traitement, ce qui a entraîné de nombreuses divergences d'opinion à propos des multiples conséquences qu'impliquait ce principe. La principale source des difficultés semble résider dans la nature même de l'établissement stable qui n'est pas une entité juridique distincte mais seulement une partie d'une entreprise ayant son siège dans un autre État. La situation de l'établissement stable est différente de celle d'une entreprise nationale qui constitue un ensemble dont toutes les activités, et les conséquences fiscales qui en découlent, peuvent être pleinement appréhendées dans l'État où elle a son siège. On examine ci-dessous les conséquences de la clause d'égalité de traitement au regard de plusieurs aspects de l'établissement de l'impôt.

A. Assiette de l'impôt

40. Dans le domaine de l'assiette de l'impôt, le principe de l'égalité de traitement entraîne normalement les conséquences suivantes :

a) Il faut accorder aux établissements stables la même faculté qu'aux entreprises résidentes de déduire les charges d'exploitation dont la législation fiscale autorise, en général, la déduction du bénéfice imposable, outre celle d'imputer à l'établissement stable une quote-part des frais généraux du siège. Cette déduction doit être permise sans autres restrictions que celles également imposées aux entreprises résidentes [...].

b) Il faut accorder aux établissements stables les mêmes facilités en matière d'amortissements et de provisions. Ils devraient bénéficier sans restriction non seulement des possibilités d'amortissement ouvertes normalement aux entreprises (amortissements linéaire et dégressif), mais encore des régimes spéciaux existant dans un certain nombre de pays (amortissements massifs, accélérés, etc.). S'agissant de provisions, il importe de noter qu'elles sont parfois autorisées à d'autres fins que la compensation, conformément aux principes de la comptabilité commerciale, des dépréciations d'éléments d'actif, de frais ou de pertes qui ne sont pas encore réalisés mais que les circonstances rendent probables dans un avenir prochain. C'est ainsi que, dans certains pays, les entreprises ont la possibilité de constituer, par prélèvement sur le bénéfice imposable, des provisions ou « réserves » d'investissement. Lorsque ces provisions ou réserves sont autorisées pour l'ensemble des entreprises, ou bien pour toutes les entreprises d'un secteur d'activité déterminé, elles doivent, sous les mêmes conditions, normalement bénéficier aux entreprises non résidentes pour leurs établissements stables situés dans l'État considéré, pour autant, par conséquent, que les activités correspondant à ces provisions ou réserves soient imposables dans cet État.

c) Il faut accorder aux établissements stables la faculté, admise dans la plupart des pays pour les entreprises résidentes, de reporter un déficit d'exploitation constaté à la clôture d'un exercice sur les résultats des exercices suivants ou précédents dans la limite d'une certaine période de temps (par exemple, 5 ans). Il est à peine besoin de préciser que, dans le cas des établissements stables, c'est le déficit résultant de leur exploitation propre qui pourra donner lieu à report.

d) Il faut appliquer aux établissements stables les mêmes règles qu'aux entreprises résidentes en ce qui concerne la taxation des plus-values réalisées lors de la cession, en cours ou en fin d'exploitation, d'éléments d'actif.

41. Comme il est clairement indiqué à l'alinéa *c* ci-dessus, le principe d'égalité de traitement du paragraphe 3 ne s'applique qu'à l'imposition des seules activités de l'établissement stable. Ce principe se limite donc à une comparaison entre les règles régissant l'imposition des activités propres à un établissement stable et celles s'appliquant aux activités d'entreprise similaires menées par une entreprise résidente indépendante. Il ne s'étend pas aux règles qui tiennent compte des relations qu'une entreprise peut entretenir avec d'autres entreprises (par exemple, les règles autorisant la consolidation, le transfert des pertes ou les transferts en franchise d'impôt d'actifs entre sociétés ayant les mêmes propriétaires), celles-ci ne portant pas sur l'imposition des activités industrielles ou commerciales d'un établissement stable, mais plutôt sur l'imposition d'une entreprise résidente en tant que partie intégrante d'un groupe d'entreprises associées. De telles règles permettent souvent de garantir ou de faciliter le respect des obligations fiscales et l'administration fiscale au sein d'un groupe national. Il s'ensuit donc que le principe d'égalité de traitement n'est pas applicable. Pour les même raisons, les règles relatives à la distribution des bénéfices d'une entreprise résidente ne pourront être étendues à un établissement stable en vertu du paragraphe 3 du fait qu'elles ne concernent pas les activités d'entreprise dudit établissement (voir le paragraphe 59 ci-dessous).

42. En outre, s'il est évident que, dans le cas de transferts d'un établissement stable à son siège (ou vice versa), l'application de règles en matière de prix de transfert fondées sur le principe de pleine concurrence ne pourra être considérée comme une violation du paragraphe 3 et ce même si lesdites règles ne s'appliquent pas aux transferts au sein d'une entreprise de l'État contractant dans lequel l'établissement stable est situé. En effet, l'application du principe du prix de pleine concurrence au calcul des bénéfices imputables à un établissement stable est rendu impératif aux termes du paragraphe 2 de l'article 7 [du Modèle de convention des Nations Unies] et ledit paragraphe fait partie intégrante du contexte dans lequel doit être lu le paragraphe 3 de l'article 24; en outre, étant donné que l'article 9 autorise l'application du principe de pleine concurrence aux transferts entre une entreprise nationale et une entreprise étrangère associée, l'on ne peut considérer que son application au cas d'un établissement stable aboutit à une imposition moins favorable que celle appliquée à une entreprise de l'État contractant où est situé ledit établissement.

43. Si les règles générales rappelées ci-dessus soulèvent rarement des difficultés au regard du principe de non-discrimination, elles ne constituent pas une liste exhaustive de ses éventuelles conséquences quant à la détermination de la base d'imposition. Il se peut que l'application de ce

principe soit moins évidente dans le cas des mesures d'encouragement fiscal mises en œuvre dans la plupart des pays aux prises avec des problèmes de décentralisation industrielle, de développement de régions économiquement en retard ou de promotion d'activités nouvelles nécessaires à l'expansion de l'économie, en vue de faciliter la solution de ces problèmes sous forme d'exonérations, de réductions ou d'autres avantages fiscaux accordés aux entreprises pour leurs investissements qui entrent dans le cadre des objectifs officiels.

44. De telles mesures répondant à des objectifs en relation directe avec l'activité économique proprement dite de l'État considéré, il est juste d'en accorder le bénéfice aux établissements stables des entreprises d'un autre État lié avec le premier État par une convention de double imposition comportant les dispositions de l'article 24, dès lors que leur est reconnu le droit d'exercer une activité industrielle ou commerciale dans cet État, en vertu soit de sa législation, soit d'un accord international (traité de commerce, d'établissement, etc.) conclu entre les deux États.

45. II convient de noter, cependant, que si les entreprises non résidentes peuvent prétendre dans l'État considéré aux avantages fiscaux dont il s'agit, c'est aux mêmes conditions et charges que les entreprises résidentes. Elles peuvent donc se trouver privées de ces avantages si leurs établissements stables ne sont pas en mesure de satisfaire ou se refusent à souscrire aux conditions et charges particulières liées à l'attribution de ces avantages.

46. Enfin, il va de soi que les entreprises non résidentes n'ont pas droit aux avantages fiscaux liés à des activités dont l'exercice est strictement réservé, pour des raisons relevant de l'intérêt national, de la défense nationale, de la protection de l'économie nationale, etc., à des entreprises nationales puisque les entreprises non résidentes ne peuvent exercer de telles activités.

47. Enfin, les dispositions du paragraphe 3 ne sauraient être interprétées comme contraignant un État accordant des avantages fiscaux spécifiques à des organismes à but non lucratif dont les activités s'exercent à des fins d'utilité publique qui lui sont propres, à faire bénéficier des mêmes avantages les établissements stables d'organismes similaires de l'autre État dont les activités ne sont pas exercées exclusivement à des fins d'utilité publique propres au premier État mentionné.

B. Régime spécial pour dividendes encaissés à raison de participations détenues par les établissements stables

48. Dans de nombreux pays, il existe des règles particulières d'imposition des dividendes distribués entre sociétés (régime des filiales et des so-

ciétés mères, *Schachtelprivileg,* règle *non bis in idem*). La question se pose de savoir si ce régime doit, par l'effet des dispositions du paragraphe 4, bénéficier également aux établissements stables pour les dividendes des participations faisant partie de leur actif.

49. Sur ce point, les opinions divergent. Certains États estiment que le bénéfice de ces régimes spéciaux doit être accordé aux établissements stables. Ils considèrent que ces régimes ont été instaurés en vue d'éviter les doubles impositions de bénéfices réalisés par une filiale et distribués à une société mère. En principe, l'impôt sur les bénéfices devrait être prélevé une seule fois au niveau de la filiale dont l'activité a été génératrice des bénéfices considérés. La société mère devrait être exemptée d'impôt sur ces bénéfices lorsqu'elle les reçoit de sa filiale ou, selon la méthode du crédit indirect, devrait bénéficier d'un allégement correspondant à l'imposition supportée par la filiale. Lorsque c'est un établissement stable qui détient ces actions au titre d'un investissement direct, le même principe implique que l'établissement stable recevant les dividendes bénéficie de même du régime spécial, puisque l'impôt sur les bénéfices a déjà été prélevé auprès de la filiale. D'autre part, il est difficilement concevable, selon cette ligne de pensée, de laisser à l'État où est situé le siège de la société mère le soin d'alléger la double imposition entraînée par une nouvelle imposition dans l'État où est situé l'établissement stable. L'État de la société mère, dans lequel aucune des activités génératrices des bénéfices soumis à double imposition n'a été exercée, exemptera normalement ces bénéfices ou prélèvera un impôt sur les bénéfices qui sera insuffisant pour une imputation double (c'est-à-dire pour l'impôt sur les bénéfices prélevé auprès de la filiale et pour celui prélevé auprès de l'établissement stable). Dans tout cela, il est supposé que les actions détenues par l'établissement stable sont liées effectivement à ses activités. De plus, une autre condition est évidemment que les bénéfices ayant permis la distribution des dividendes aient été effectivement soumis à un impôt sur les bénéfices.

50. D'autres États estiment au contraire que l'assimilation des établissements stables à leurs entreprises n'entraîne pas obligation d'accorder ces régimes spéciaux aux établissements stables. Plusieurs raisons sont avancées en ce sens. Le but de ces régimes spéciaux est d'éviter une double imposition économique des dividendes et c'est à l'État de résidence de la société bénéficiaire et non pas à l'État de l'établissement stable de supporter la charge de ces régimes parce qu'il est le plus intéressé à l'objectif poursuivi. Une autre raison invoquée concerne la répartition des recettes fiscales entre États. Les pertes de recettes fiscales entraînées, pour un État, par l'application de ces régimes spéciaux sont en partie compensées par l'imposition des dividendes lors de la redistribution par la société qui

a bénéficié de ces régimes (impôt retenu à la source sur les dividendes, impôt de l'actionnaire). En revanche, l'État qui accorderait le bénéfice de ces régimes aux établissements stables ne bénéficierait pas d'une telle contrepartie. Un autre argument avancé est que, quand le bénéfice de ces régimes est subordonné à une obligation de redistribution, leur extension aux établissements stables ne serait pas justifiée. Dans ce cas, en effet, l'établissement stable qui n'est qu'une partie d'une société d'un autre État et qui ne distribue pas de dividendes aurait un régime plus favorable qu'une société résidente. Enfin, les États qui pensent que le paragraphe 3 n'entraîne pas obligation d'étendre ces régimes aux établissements stables invoquent les risques de transfert par les sociétés d'un État de leurs participations dans des sociétés d'un autre État à leurs établissements stables dans cet autre État à seule fin de pouvoir en bénéficier.

51. Il n'en reste pas moins qu'il peut y avoir des raisons très fondées à la détention et à la gestion de participations par un établissement stable plutôt que par le siège de l'entreprise :

— Raisons de nécessité résultant principalement d'une obligation légale ou réglementaire imposant aux établissements bancaires et financiers et aux compagnies d'assurances de maintenir en dépôt dans les pays où s'exercent leurs activités une certaine quantité de valeurs, notamment d'actions, en garantie de leurs engagements;

— Raisons d'opportunité, lorsque les participations en cause concernent des sociétés qui sont en relations d'affaires avec l'établissement stable ou dont le siège social est situé dans le même pays que celui-ci;

— Simples raisons de commodité, qu'explique la tendance actuelle à la déconcentration des tâches de gestion dans les grandes entreprises.

52. Compte tenu de ces divergences, mais aussi de l'existence des situations qui viennent d'être décrites, il conviendrait que les États indiquent l'interprétation qu'ils donnent à la première phrase du paragraphe 3 lors de la conclusion de conventions bilatérales. S'ils le désirent, ils peuvent expliquer leur position, ou la modifier par rapport à leur pratique antérieure, dans un protocole ou tout autre document annexé à la convention.

53. Dans un tel document, on pourrait aussi prévoir une solution qui tienne compte de l'objection mentionnée ci-dessus selon laquelle l'extension, dans un État (A), du régime des participations aux établissements stables de sociétés résidentes d'un autre État (B), aboutit à privilégier indûment ces sociétés par rapport aux autres sociétés résidentes du même État dont le siège social détient des participations dans le capital de sociétés résidentes de l'État A, dans la mesure où les dividendes afférents auxdites participations peuvent être rapatriés par les premières sans

supporter la retenue à la source, laquelle en revanche est prélevée sur les dividendes distribués aux secondes au taux de 5 ou de 15 %, selon les cas. La neutralité de l'impôt et l'égalité des charges fiscales entre établissements stables et filiales, invoquées par les États intéressés, pourraient être assurées en amendant, dans le cadre de la convention bilatérale entre les États A et B, les dispositions des paragraphes 2 et 4 de l'article 10, de manière à pouvoir prélever dans l'État A l'impôt à la source sur les dividendes payés par des sociétés résidentes de cet État à des établissements stables de sociétés résidentes de l'État B dans les mêmes conditions que s'ils étaient perçus directement par celles-ci, c'est-à-dire directement par leur siège central, soit :

— Au taux de 5 % pour une participation d'au moins 25 %;

— Au taux de 15 % dans les autres cas.

Il faut noter que le paragraphe 2 de l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies est différent des conditions citées ci-dessus :

54. Au cas où les dividendes payés à des établissements stables ne pourraient pas être taxés à la source dans l'État concerné, à défaut de dispositions appropriées dans sa législation interne, on pourrait accorder aux établissements stables le bénéfice du régime des distributions de dividendes intersociétés à condition d'en limiter l'application de telle sorte que l'impôt perçu par l'État de la source des dividendes soit le même, que les dividendes soient perçus par l'établissement stable d'une société résidente de l'autre État ou qu'ils soient perçus directement par cette société.

C. Structure et taux de l'impôt

55. Dans les pays où les entreprises, principalement les sociétés, sont assujetties sur leurs bénéfices à un impôt qui leur est propre, les dispositions du paragraphe 3 soulèvent, au sujet du taux applicable dans le cas des établissements stables, des problèmes spécifiques liés au fait que l'établissement stable n'est qu'une partie d'une entité juridique qui n'est pas sous la juridiction de l'État où l'établissement stable se trouve situé.

56. Lorsque l'imposition des bénéfices réalisés par les sociétés résidentes d'un État donné est calculée d'après un barème de taux progressifs, c'est en principe ce barème de taux qui doit s'appliquer aux établissements stables situés dans cet État. Si l'État de l'établissement stable tient compte des résultats de l'ensemble de la société à laquelle appartient cet établissement pour appliquer le barème de taux progressifs, il ne semble pas que cette règle aille à l'encontre de la règle d'égalité de traitement. Les sociétés résidentes sont en effet soumises au même régime [...]. Les États

imposant leurs sociétés de cette façon pourraient donc préciser le régime applicable aux établissements stables dans leurs conventions bilatérales.

57. Quand un régime d'imposition fondé sur un barème de taux progressifs comporte une règle selon laquelle un taux minimal est applicable aux établissements stables, on ne peut prétendre a priori que cette règle va à l'encontre du principe d'égalité de traitement. Les résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable doivent être pris en compte pour déterminer le taux applicable suivant le barème progressif. Ce n'est que si le taux minimal est supérieur que les dispositions de la première phrase du paragraphe 3 ne sont pas respectées.

58. Toutefois, la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable pour appliquer soit un barème de taux progressifs, soit un taux minimal, ne doit pas avoir pour conséquence d'aller à l'encontre du principe de [l'entreprise distincte et indépendante] suivant lequel le résultat de l'établissement stable doit être déterminé en vertu des dispositions du paragraphe 2 de l'article 7 [du Modèle de convention des Nations Unies]. Le montant minimal de l'impôt à la charge de l'établissement stable dans l'État où il est situé est donc celui qui serait dû s'il constituait une [entreprise distincte et indépendante], sans référence aux résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient. L'État où l'établissement stable est situé peut donc à bon droit appliquer le barème de taux progressifs en vigueur pour les entreprises résidentes aux seuls résultats de l'établissement stable, sans tenir compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient dans le cas où ces derniers sont inférieurs à ceux de l'établissement stable. Il peut de même imposer les résultats de l'établissement stable à un taux minimal, à condition que ce taux minimal s'applique également aux entreprises résidentes, même si la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient aboutissait à une imposition inférieure ou nulle.

59. Comme un établissement stable ne distribue pas de dividendes du fait de sa nature même, le régime fiscal des distributions effectuées par l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable sort du champ d'application du paragraphe 3 qui se limite à l'imposition des bénéfices découlant des activités de l'établissement stable lui-même, sans s'étendre à l'imposition de l'ensemble de l'entreprise. C'est ce que confirme la seconde phrase du paragraphe 3 qui précise que certaines questions de fiscalité concernant le contribuable propriétaire de l'établissement stable, comme les déductions et les abattements, sortent de son champ d'application. Ainsi, les questions liées aux différents systèmes d'intégration de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur les dividendes des actionnaires

(par exemple, l'impôt anticipé sur les sociétés *advance corporate tax,* le précompte mobilier, le calcul du montant du revenu exonéré *franked income* et les crédits d'impôt pour dividendes qui leur sont rattachés) sortent du champ d'application de ce paragraphe.

60. Dans certains États, les bénéfices d'un établissement stable d'une entreprise d'un autre État contractant sont imposés à un taux supérieur à celui qui s'applique aux entreprises de cet État. Cet impôt supplémentaire, parfois dénommé « impôt sur les succursales » (*branch tax*), peut s'expliquer par le fait que, si une filiale d'une entreprise étrangère réalise les mêmes bénéfices qu'un établissement stable et les distribue par la suite sous la forme de dividendes, un impôt supplémentaire peut alors être prélevé sur ces dividendes conformément au paragraphe 2 de l'article 10. Lorsqu'un tel impôt prend uniquement la forme d'un impôt supplémentaire sur les bénéfices d'un établissement stable, il doit être considéré comme un impôt prélevé sur les bénéfices découlant des activités de l'établissement stable lui-même et non comme un impôt sur l'entreprise en sa qualité de propriétaire de l'établissement stable. Il serait ainsi en contradiction avec le paragraphe 3.

Les commentaires sur l'article 10, *a,* dans les paragraphes 18 à 24, étudient la question de l'imposition des bénéfices des succursales et suggèrent d'appliquer en la matière une disposition facultative qui prévaudrait sur l'article 24 :

61. Il convient cependant de distinguer cette situation de celle où un impôt s'appliquerait aux montants déduits, par exemple en qualité d'intérêts, lors du calcul des bénéfices d'un établissement stable (par exemple, un impôt sur les intérêts prélevé au niveau de la succursale *branch level interest tax*); un tel impôt ne serait alors pas prélevé sur l'établissement stable lui-même mais plutôt sur l'entreprise à laquelle les intérêts sont réputés avoir été versés et sortirait ainsi de la portée du paragraphe 3 (compte tenu des circonstances, cependant, d'autres dispositions, telles que celles des articles 7 et 11, pourraient être applicables afin de déterminer si un tel impôt est autorisé en vertu de la convention; voir à ce sujet la dernière phrase du paragraphe 4).

D. Retenue à la source sur les dividendes, intérêts et redevances perçus par un établissement stable

62. Lorsque les établissements stables perçoivent des dividendes, des intérêts ou des redevances, ces revenus tombent, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11 et du paragraphe 3 de l'article 12, sous le coup des dispositions de l'article 7 et entrent, par conséquent, sous réserve des observations faites au paragraphe 53 en ce qui concerne les dividendes en-

caissés à raison de participations détenues par les établissements stables, dans les bénéfices imposables de ces établissements.

63. D'après les commentaires relatifs aux dispositions précitées des articles 10, 11 et 12 [...], ces dispositions dispensent l'État de la source (des dividendes, intérêts et redevances encaissés par l'établissement stable) de toute limitation prévue auxdits articles, ce qui implique, et telle est l'interprétation généralement retenue, qu'elles laissent subsister en totalité le droit de l'État de la source, où l'établissement stable est situé, d'appliquer sa retenue au taux plein.

64. Si cette manière de voir ne pose pas de problème au regard des dispositions du paragraphe 3 de l'article 24, dans le cas des pays où une retenue à la source est prélevée sur l'ensemble des revenus considérés, qu'ils soient versés à des bénéficiaires résidents, dès lors que les établissements stables sont autorisés, comme les entreprises résidentes, à imputer cette retenue sur l'impôt sur les bénéfices dû en vertu de l'article 7, ou non résidents (sous réserve des limitations prévues aux articles 10, 11 et 12), il en va autrement lorsque la retenue s'applique exclusivement aux revenus payés à des non-résidents.

65. Dans ce dernier cas, en effet, la perception de la retenue paraît difficile à concilier avec le principe résultant du paragraphe 3, selon lequel les établissements stables doivent être traités, pour l'imposition des revenus provenant de leur activité ou s'y rattachant normalement, ce qui est reconnu pour les dividendes, intérêts et redevances visés au paragraphe 4 des articles 10 et 11 et au paragraphe [4] de l'article 12, comme les entreprises résidentes et, par conséquent, soumis exclusivement à l'impôt sur les bénéfices à raison des revenus considérés.

66. Quoi qu'il en soit, il appartient aux États contractants de régler cette difficulté, compte tenu de contingences qui leur sont propres, dans le cadre de négociations bilatérales.

E. L'imputation des impôts étrangers

67. Sur un plan voisin, lorsque des revenus de source étrangère sont compris dans les bénéfices attribuables à un établissement stable, il est justifié, en vertu du même principe, d'accorder à cet établissement stable l'imputation des impôts étrangers afférents à ces revenus, dans le cas où la législation interne accorde cette imputation aux entreprises résidentes.

68. Si dans un État contractant (A) où est situé un établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant (B), l'imputation d'impôts prélevés dans un État tiers (C) ne peut être faite qu'en vertu d'une convention, le problème relève de la question plus générale de l'extension aux

établissements stables des clauses d'imputation d'impôt étranger figurant dans les conventions conclues avec des États tiers. Même si l'établissement stable n'est pas une personne et s'il ne peut donc pas bénéficier de ces conventions fiscales, ce problème relève de l'imposition de l'établissement stable. Cette question est examinée ci-dessous dans le cas des dividendes ou des intérêts.

F. Extension aux établissements stables des avantages des clauses d'imputation des conventions de double imposition conclues avec les États tiers

69. Lorsque l'établissement stable dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident de l'autre État contractant reçoit des dividendes ou des intérêts provenant d'un État tiers, la question se pose alors de savoir si et dans quelle mesure l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable doit imputer l'impôt non récupérable de l'État tiers.

70. Il y a consensus sur le fait qu'il y a une double imposition dans ces situations et qu'une méthode d'allégement doit être trouvée. La majorité des pays membres sont en mesure d'octroyer l'imputation dans de tels cas soit sur la base de leur droit interne, soit en vertu du paragraphe 3. Les États qui ne peuvent ainsi octroyer l'imputation ou qui désirent clarifier la situation peuvent souhaiter compléter cette disposition dans leur convention avec l'État contractant dont l'entreprise est un résident par une formulation qui permette à l'État de l'établissement stable l'imputation de l'impôt de l'État de la source pour un montant qui n'excède pas celui que les entreprises qui sont résidents de l'État contractant dans lequel l'établissement stable est situé peuvent imputer sur la base de la convention de cet État avec l'État tiers. Dans la mesure où l'impôt non récupérable selon la convention entre l'État tiers et l'État de résidence de l'entreprise qui a un établissement stable dans l'autre État contractant est plus bas que selon la convention entre l'État tiers et l'État contractant de l'établissement stable, seul doit être imputé l'impôt le plus bas perçu dans l'État tiers. Ce résultat pourra être atteint en ajoutant la phrase suivante après la première phrase du paragraphe 3 :

> Lorsqu'un établissement stable dans un État contractant d'une entreprise de l'autre État contractant reçoit des dividendes ou intérêts provenant d'un État tiers et que la participation ou la créance génératrice des dividendes ou intérêts se rattache effectivement à cet établissement stable, le premier État accorde un crédit d'impôt à raison de l'impôt payé dans l'État tiers sur les dividendes ou intérêts, selon le cas, en appliquant le taux d'imposition prévu dans la convention concernant les impôts sur le revenu et sur la fortune entre l'État dont

l'entreprise est un résident et l'État tiers. Toutefois, le montant du crédit ne peut excéder le montant qu'une entreprise résidente du premier État peut réclamer en vertu de la convention concernant les revenus et la fortune entre cet État et l'État tiers. Si la convention prévoit également que d'autres catégories de revenus donnant droit à crédit peuvent être imposées dans l'État d'où elles proviennent (par exemple des redevances, selon certaines conventions), ces dispositions devraient être modifiées afin qu'elles puissent s'y appliquer.

71. Lorsque l'établissement stable situé dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident d'un autre État contractant (l'État de résidence) reçoit des dividendes, intérêts ou redevances d'un État tiers (l'État de la source) et que, en vertu de la procédure adoptée par l'État de résidence et l'État de la source, un certificat d'attestation de domicile est requis par l'État de la source afin d'octroyer le taux d'impôt de retenue à la source prévu dans la convention en vigueur entre l'État de la source et l'État de résidence, ce certificat doit être délivré par ce dernier État. Quoique ce certificat puisse être utile lorsque l'État de résidence pratique la méthode d'imputation, il ne semble d'aucune utilité lorsque cet État pratique la méthode d'exemption puisque le revenu en provenance de l'État de la source n'est alors pas imposé dans l'État de résidence. Mais, dans un tel cas, l'État où est situé l'établissement stable pourrait tirer avantage d'une participation à ce processus de certification dans la mesure où il pourrait alors obtenir des informations utiles aux fins d'un contrôle fiscal. Une autre question qui se pose en relation avec les cas triangulaires est celle des abus. Dans les cas où l'État contractant dont l'entreprise est un résident exonère les bénéfices de l'établissement stable situé dans l'autre État contractant, le danger existe que de telles entreprises transfèrent des actifs tels que des actions, des obligations ou des brevets à des établissements stables dans des États qui prévoient un traitement fiscal particulièrement favorable. Par là, il peut arriver dans certaines circonstances que les revenus qui en proviennent ne soient imposés par aucun des trois États en cause. Pour contrer ces montages qui peuvent être considérés comme abusifs, on peut introduire dans la convention entre l'État dont une entreprise est un résident et l'État tiers (État de la source) une disposition prévoyant que l'entreprise ne peut réclamer les avantages de la convention que lorsque les revenus qui sont obtenus par l'établissement stable situé dans l'autre État sont imposés normalement dans l'État de l'établissement stable.

72. Il existe, outre le classique cas triangulaire ici traité, d'autres relations triangulaires. Il faut notamment mentionner le cas où l'État de l'entreprise est également l'État duquel proviennent les revenus attribuables à l'établissement stable situé dans l'autre État (voir également le para-

graphe 5 des commentaires sur l'article 21). Les États peuvent régler les questions qui y sont liées dans des négociations bilatérales.

Paragraphe 4

73. Ce paragraphe tend à faire échec à une forme particulière de discrimination résultant du fait que, dans certains pays, la déduction des intérêts, redevances et autres frais, admise sans réserve quand le bénéficiaire est un résident, est au contraire limitée ou même interdite quand ce dernier est un non-résident. La même situation peut se présenter dans le domaine de l'impôt sur la fortune, pour les dettes contractées envers un non-résident. Toutefois, les États contractants conservent la possibilité, dans leurs conventions bilatérales, de modifier cette disposition pour éviter qu'elle ne soit utilisée à des fins d'évasion fiscale.

74. Le paragraphe 4 n'interdit pas au pays de l'emprunteur d'appliquer ses réglementations nationales sur la sous-capitalisation, dans la mesure où celles-ci sont compatibles avec le paragraphe 1 de l'article 9 ou le paragraphe 6 de l'article 11. Toutefois, si ce régime résulte de réglementations qui ne sont pas compatibles avec lesdits articles et qui ne s'appliquent qu'à des créanciers non résidents (à l'exclusion des créanciers résidents), l'application de ce régime est interdite par le paragraphe 4.

75. Par ailleurs, le paragraphe 4 n'interdit pas les demandes additionnelles de renseignements concernant les paiements aux non-résidents, celles-ci visant à s'assurer que les mêmes obligations fiscales et contrôles s'appliquent aux paiements aux résidents et aux non-résidents.

3. Au cours des discussions de l'ancien Groupe d'experts concernant le paragraphe 4, lorsque le Modèle de convention des Nations Unies a été revu en 1999, la question s'est posée de savoir si le paragraphe se prêtait à inclusion dans une convention fiscale entre pays développés et pays en développement. On a fait observer qu'il ne serait pas acceptable pour les pays où les paiements faits à l'étranger par des sociétés étrangères n'étaient déductibles que lorsque le bénéficiaire était imposé dans ces pays. À l'issue d'un long débat, le Groupe de travail a estimé que les circonstances spéciales susmentionnées ne pouvaient justifier la formulation d'articles d'application étendue mais qu'il faudrait, dans les cas où elles risquaient de soulever des problèmes, en faire état dans des négociations bilatérales.

Paragraphe 5

4. Ce paragraphe reprenant le paragraphe 5 de l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE, le Comité considère que les extraits suivants des

commentaires sur ce paragraphe du Modèle de convention de l'OCDE sont applicables :

76. Ce paragraphe interdit à un État contractant de traiter de façon moins favorable une entreprise résidente dont le capital est détenu ou contrôlé en totalité ou en partie, directement ou indirectement, par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant. Cette disposition et la discrimination qu'elle fait disparaître ont trait seulement à l'imposition des entreprises et non à celle des personnes qui détiennent ou contrôlent le capital des entreprises. Elle a donc pour objet d'assurer à des résidents d'un même État un même traitement et non de soumettre les capitaux étrangers, entre les mains des associés ou actionnaires, à un régime identique à celui qui est appliqué aux capitaux nationaux.

77. Le paragraphe ne concernant que la seule imposition d'entreprises résidentes et non celle des personnes qui détiennent ou contrôlent leur capital, il s'ensuit qu'il ne saurait être interprété comme élargissant la portée des règles qui tiennent compte des relations qu'une entreprise résidente peut entretenir avec d'autres entreprises résidentes (par exemple les règles autorisant la consolidation, le transfert des pertes ou les transferts en franchise d'impôt d'actifs entre sociétés ayant les mêmes propriétaires). Par exemple, si la législation fiscale d'un État permet à une société résidente de consolider son résultat avec celui d'une société mère résidente, le paragraphe 5 ne peut avoir pour effet de contraindre l'État à autoriser une telle consolidation entre une société résidente et une société mère non résidente. Cela obligerait à établir une comparaison entre le traitement combiné d'une entreprise résidente et du non-résident propriétaire de son capital avec celui d'une entreprise résidente et du résident propriétaire de son capital, ce qui va bien au-delà de la simple imposition de la seule entreprise résidente.

78. En outre, du fait que le paragraphe 5 vise à garantir que toutes les sociétés résidentes sont traitées en toute égalité quelles que soient les personnes qui détiennent ou contrôlent leur capital, et non à ce que les distributions aux résidents et aux non-résidents soient soumises au même régime (voir le paragraphe 76 ci-dessus), il s'ensuit que le fait de soumettre une société résidente à une obligation de retenue à la source sur les dividendes qu'elle verse à ses actionnaires non résidents, mais non sur les dividendes qu'elle verse aux actionnaires résidents, ne saurait être considéré comme une violation du paragraphe 5. Dans ce cas, cette différence de traitement ne dépend pas du fait que le capital de la société est détenu ou contrôlé par des personnes non résidentes mais, plutôt, du fait que les dividendes versés aux non-résidents sont imposés de façon différente. Un exemple similaire serait celui d'un État qui imposerait les sociétés

résidentes effectuant des distributions au bénéfice de leurs actionnaires indépendamment du fait que ces actionnaires soient résidents ou non, mais qui, afin d'éviter une imposition multiple, n'imposerait pas les distributions effectuées au bénéfice de sociétés liées résidentes, elles-mêmes sujettes à l'impôt sur leurs propres distributions. Le fait qu'une telle exonération ne s'applique pas aux distributions au profit de sociétés non résidentes ne devra pas être considéré comme une violation du paragraphe 5. Dans un tel cas, ce n'est pas parce que le capital de la société résidente est détenu ou contrôlé par des non-résidents que cette société est traitée différemment, mais bien plutôt parce que cette société résidente effectue des distributions au profit de sociétés qui, aux termes des dispositions de la convention, ne peuvent être soumises au même impôt lorsqu'elles redistribuent les dividendes reçus de celle-ci. Dans cet exemple, toutes les sociétés résidentes sont traitées sur un pied d'égalité quelles que soient les personnes qui détiennent ou contrôlent leur capital; la différence de traitement est limitée aux seuls cas où les distributions sont effectuées dans des conditions où l'impôt sur les distributions pourrait être évité.

79. Puisque ce paragraphe interdit à l'encontre d'une entreprise résidente toute discrimination qui serait uniquement fondée sur l'identité de qui détient ou contrôle son capital, il ne s'appliquerait pas à première vue aux règles autorisant à traiter différemment une entreprise du simple fait qu'elle verse ou non des intérêts à des créanciers résidents ou non résidents. Ce paragraphe ne concerne pas les règles fondées sur une relation débiteur-créancier, dans la mesure où la différence de traitement qui en résulterait n'est pas elle-même fondée sur le fait que des non-résidents détiennent ou contrôlent, en totalité ou en partie, directement ou indirectement, le capital de l'entreprise. Par exemple, si, en vertu des règles sur la sous-capitalisation de tel ou tel État, une entreprise résidente n'est pas autorisée à déduire les intérêts qu'elle a versés à une entreprise associée non résidente, cette règle ne constituerait pas une violation du paragraphe 5, et ce même si elle était appliquée à des versements d'intérêts effectués au bénéfice d'un créancier qui détiendrait ou contrôlerait le capital de cette entreprise, dans la mesure où le traitement serait le même si ces intérêts avaient été versés au bénéfice d'une entreprise associée non résidente qui ne détiendrait ou ne contrôlerait aucune partie du capital du débiteur. Il est cependant évident qu'une telle réglementation nationale constituerait une violation du paragraphe 4 dans la mesure où des conditions différentes s'appliqueraient alors à la déduction des intérêts, selon qu'ils seraient versés à des résidents ou à des non-résidents; dans un tel cas et aux fins de ce paragraphe, il serait ainsi important de s'assurer que l'application de cette règle est compatible avec les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 ou du paragraphe 6 de l'article 11

(voir le paragraphe 74 ci-dessus). Cela serait également important aux fins du paragraphe 5 dans le cas de règles sur la sous-capitalisation qui ne s'appliqueraient qu'aux seules entreprises d'un État contractant dont le capital est détenu ou contrôlé, en totalité ou en partie, directement ou indirectement, par des non-résidents. En effet, puisque les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 ou celles du paragraphe 6 de l'article 11 sont parties intégrantes du contexte dans lequel doit être interprété le paragraphe 5 (comme l'exige l'article 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités), tout ajustement compatible avec ces dispositions ne pourra être considéré comme une violation du paragraphe 5.

80. Au cas où des enquêtes sont effectuées en matière de prix de transfert, presque tous les pays membres considèrent que des demandes additionnelles de renseignements plus lourdes que celles qui sont normalement imposées, ou même un renversement de la charge de la preuve à cet égard, ne constituent pas des mesures discriminatoires au sens de l'article.

5. Lorsque le Modèle de convention des Nations Unies a été revu en 1999, quelques membres de pays en développement ont proposé que les mesures spéciales applicables aux sociétés étrangères ne soient pas considérées comme constituant un traitement discriminatoire prohibé, dans la mesure où toutes les entreprises étrangères seraient traitées de la même façon; ils ont déclaré que c'était là s'écarter considérablement du principe général qui voulait que les personnes étrangères soient imposées sur la même base que les nationaux, mais que les problèmes du respect des lois fiscales par les entreprises sous contrôle étranger et la position politiquement vulnérable des entreprises étrangères dans les pays en développement justifiaient le changement. Ces experts ont donc proposé que le paragraphe 5 de l'article 24 du Modèle de la convention de l'OCDE soit modifié comme suit :

5. Les entreprises d'un État contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant, ne sont soumises dans le premier État à aucune imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont assujetties les autres entreprises similaires du premier État dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par des résidents de pays tiers.

Ils ont indiqué en outre que les changements qu'il est proposé d'apporter au paragraphe 5 ont été inclus dans plusieurs traités fiscaux auxquels des pays développés étaient parties. Quelques membres de pays développés ont fait savoir qu'une telle proposition limiterait l'effet de l'article relatif à la non-discrimination à la prévention de la discrimination entre entreprises apparte-

nant à des non-résidents, laissant ainsi la porte ouverte à la discrimination à l'égard d'entreprises appartenant à des non-résidents en tant que classe.

6. Plusieurs membres de pays développés ont exprimé des réserves concernant le changement proposé et ont fait observer qu'ils considéraient l'article de la convention de l'OCDE sur la non-discrimination comme la clef de voûte de cet instrument. Ils ont rappelé que les antécédents de l'article traitant de la non-discrimination dans l'actuel Modèle de convention de l'OCDE remontaient au XIXe siècle. Ils estimaient que si un principe aussi fondamental était modifié, cela aurait des répercussions importantes sur les relations fiscales internationales en général. Qui plus est, puisque le changement proposé était motivé en grande partie par les problèmes de l'assujettissement à l'impôt des entreprises étrangères, essentiellement des problèmes d'évaluation des transferts, il serait plus indiqué de prendre ces problèmes en considération dans d'autres parties de la convention fiscale, telles que l'article 9 qui traite des entreprises associées.

7. Tout en reconnaissant l'importance essentielle et la nécessité de l'article relatif à la non-discrimination, quelques membres de pays en développement ont indiqué que, dans les négociations bilatérales, certains pays souhaiteraient peut-être modifier quelques paragraphes de cet article. Ainsi, en raison de difficultés liées à la détermination des paiements de transfert acceptables, tels que redevances, honoraires d'assistance technique, dépenses du siège central, etc., un pays pourrait vouloir refuser des déductions pour ces paiements, ou calculer les déductions conformément à sa législation interne lorsque les paiements en question sont effectués par une entreprise située sur son territoire à une société mère étrangère, que celle-ci soit établie dans l'autre État contractant ou dans un pays tiers. Autre exemple, un pays qui accorde des avantages fiscaux en faveur de certains objectifs nationaux pourrait subordonner l'octroi de ces avantages à un certain pourcentage de participation locale à l'entreprise considérée. Le Groupe a estimé que les cas particuliers illustrés par ces exemples devaient être réglés par voie de négociations bilatérales.

Paragraphe 6

8. Ce paragraphe reprenant le paragraphe 6 de l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE, le Comité estime que les commentaires de l'OCDE sur ce paragraphe, rédigés comme suit, lui sont pleinement applicables :

> 81. Ce paragraphe précise que le champ d'application de l'article n'est pas limité par les dispositions de l'article 2. L'article s'applique donc aux impôts de toute nature ou dénomination perçus par ou au profit de l'État, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales.

Article 25

PROCÉDURE AMIABLE

A. Considérations générales

1. On donne deux variantes de l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies. La variante A reprend l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE augmenté d'une seconde phrase au paragraphe 4 mais excluant l'arbitrage prévu dans le paragraphe 5 du Modèle de convention de l'OCDE. La variante B reprend l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE augmenté d'une seconde phrase dans le paragraphe 4 et comprend un arbitrage obligatoire comme le prévoit le paragraphe 5 du Modèle de convention de l'OCDE, mais avec quatre différences. Tout d'abord, le paragraphe 5 dispose qu'un arbitrage peut être engagé si les autorités compétentes sont incapables d'arriver à un accord sur un cas dans les trois ans suivant la présentation de ce cas au lieu de deux ans comme prévu dans le Modèle de convention de l'OCDE. Ensuite, alors que le Modèle de convention de l'OCDE dispose que l'arbitrage doit être demandé par la personne qui engage le processus, le paragraphe 5 dispose que l'arbitrage doit être demandé par l'autorité compétente d'un des États contractants (cela veut dire qu'un cas n'est pas soumis à arbitrage si les autorités compétentes des deux États contractants considèrent qu'un pareil cas ne se prête pas à arbitrage et que nul d'entre eux n'en fait la demande). En troisième lieu, le paragraphe 5, à la différence de la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE, autorise les autorités compétentes à obvier à la décision arbitrale si elles conviennent de le faire dans les six mois suivant la communication qui leur a été faite de la décision. Quatrièmement, comme la variante A ne prévoit pas d'arbitrage, il n'y a pas à insérer une note semblable à celle qui figure dans le Modèle de convention de l'OCDE indiquant que, pour diverses raisons, certains pays peuvent souhaiter ne pas inclure la disposition arbitrale dans un traité fiscal.

2. La procédure amiable est destinée non seulement à servir de moyen de régler les questions relatives à l'interprétation et à l'application de la convention, mais aussi à offrir aux résidents des États intéressés : *a*) une instance devant laquelle ils pourraient contester des mesures qui ne seraient pas conformes à la convention; *b*) un mécanisme utilisable pour éliminer les doubles impositions dans des cas non prévus par la convention. La procédure amiable s'applique à tous les articles de la convention, et en particulier à l'article 7 relatif aux bénéfices des entreprises, à l'article 9 relatif aux entreprises associées, à l'article 10 relatif aux dividendes, à l'article 11 relatif aux intérêts, à l'article 12 relatif aux redevances et à l'article 23 relatif aux méthodes pour éliminer les doubles impositions. Même si une convention bilatérale ne contient pas le paragraphe 2 de l'article 9, l'inclusion du paragraphe 1 de l'article 9 est suffisante

pour indiquer que l'intention des États contractants était de mettre les doubles impositions économiques dans le champ d'application de la convention. De ce fait, la plupart des pays considèrent que, en l'absence de règles semblables à celles du paragraphe 2 de l'article 9, les doubles impositions économiques consécutives aux ajustements économiques apportés aux bénéfices en raison des prix de transfert tombent dans le champ de la procédure amiable prévue par l'article 25 (voir, ci-dessous, le paragraphe 9, qui reprend le paragraphe 11 des commentaires de l'OCDE sur l'article 25). Certains pays considèrent toutefois que, en l'absence de règles semblables à celles du paragraphe 2 de l'article 9, les doubles impositions économiques dues aux ajustements des prix de transfert ne tombent pas dans le champ de la procédure amiable prévue aux alinéas 1 et 2 de l'article 25. Les États contractants qui ne mettent pas le paragraphe 2 de l'article 9 dans leur convention devraient donc préciser, durant les négociations, les conséquences de l'absence du paragraphe 2 quant au champ d'application de la procédure amiable. L'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies contient un paragraphe 3 disant que les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas quand, en ce qui concerne l'ajustement des bénéfices visés au paragraphe 1, une entreprise s'est vu infliger une pénalité pour fraude, négligence grave ou omission volontaire. Quand les conditions prévues au paragraphe 3 sont remplies, un État contractant n'est pas tenu de faire l'ajustement correspondant conformément au paragraphe 2 et le contribuable ne peut pas engager la procédure amiable visée au paragraphe 1 de l'article 25 pour demander l'ajustement correspondant. Le contribuable peut toutefois engager la procédure amiable quand il considère que toutes les conditions énoncées dans le paragraphe 3 ne sont pas remplies ou que l'ajustement des bénéfices n'est pas conforme au paragraphe 1.

3. La décision de convenir, dans une convention bilatérale, d'une procédure amiable sans arbitrage obligatoire, comme dans la variante A, ou avec arbitrage obligatoire, comme dans la variante B, dépend de considérations d'ordre général et administratif propres à chaque État contractant et de l'expérience qu'il a des procédures amiables. Il leur faut analyser à l'avance les avantages et les désavantages de l'arbitrage obligatoire ou volontaire (voir le paragraphe 14 ci-dessous) et voir si l'arbitrage leur convient. Les pays qui n'ont pas grande expérience des procédures amiables pourraient avoir du mal à mesurer les conséquences qu'aurait l'adjonction d'une procédure d'arbitrage à une procédure amiable. Ces pays pourraient tout simplement décider de refuser un arbitrage à ce stade. Mais ils pourraient aussi, tout en rejetant l'arbitrage, en différer l'entrée en vigueur jusqu'à ce que chaque pays ait fait savoir à l'autre que la clause devrait pouvoir entrer en application. Ces pays pourraient aussi décider, malgré leur manque d'expérience, d'inscrire une procédure d'arbitrage dans une procédure amiable afin de donner au contribuable la certitude qu'un cas qui serait présenté conformément au paragraphe 1 de l'article 25

sera soumis à la procédure amiable, sauf si un contribuable rejette cette procédure.

4. Les membres du Comité favorables à la variante A ont fait état principalement des considérations et arguments ci-après :

— Seul un petit nombre de cas sont soumis à la procédure amiable au titre des paragraphes 1 et 2 de l'article 25 et très peu d'entre eux demeurent sans solution;

— Les recours en droit interne peuvent résoudre les quelques cas que les autorités compétentes n'arrivent pas à résoudre par la procédure amiable;

— Vu le manque de compétences d'un grand nombre de pays en développement en matière de procédure amiable, l'arbitrage serait injuste pour ces pays lorsque le différend les oppose à des pays plus expérimentés;

— Les intérêts des pays, d'une importance si fondamentale pour leurs politiques publiques, peuvent difficilement être protégés par des arbitres privés en droit fiscal; on ne peut pas s'en remettre à des arbitres pour compenser le manque d'experts dans un grand nombre de pays en développement;

— La neutralité et l'indépendance d'arbitres possibles paraissent difficiles à garantir;

— Il est très difficile de trouver des arbitres expérimentés;

— Un arbitrage obligatoire coûte cher et ne convient donc pas à des pays en développement et à des pays en transition;

— Il n'est pas de l'intérêt d'un État de limiter sa souveraineté en matière fiscale par un arbitrage obligatoire.

5. Les membres du Comité favorables à la variante B ont fait état principalement des considérations et arguments ci-après :

— S'il y a peu de cas qui demeurent sans solution, chacun n'en représente pas moins une situation où il n'y a pas eu résolution concernant un cas où une autorité compétente considère qu'il y a imposition contraire à la convention et où il peut y avoir une appréciable double imposition;

— L'arbitrage rassure davantage les contribuables quant à l'issue de leur cas par voie de procédure amiable et il favorise l'investissement transfrontalier;

— Les recours internes peuvent ne pas résoudre de manière satisfaisante et rapidement des différents concernant l'application de conventions bilatérales (risques de décisions judiciaires contradictoires entre les

deux pays et d'interprétations unilatérales de la convention fondées sur le droit interne);

— L'obligation de soumettre à arbitrage au bout d'un temps déterminé des cas demeurés sans solution peut permettre plus facilement aux autorités compétentes de parvenir à un accord dans ce laps de temps;

— Si l'on considère l'expérience de la convention de procédure d'arbitrage de l'Union européenne, le recours effectif à la procédure d'arbitrage obligatoire devrait être plutôt inhabituel et les coûts qui s'y rapportent peu élevés; en outre, comme l'arbitrage donne davantage de certitude au contribuable, cela réduit le nombre d'appels « de protection » qui coûtent cher et de recours au droit interne à l'issue incertaine;

— Il faut que les arbitres arrivent à une décision bien fondée et impartiale; ils peuvent donc tenir compte des niveaux de compétence des pays et remédier à l'éventuel manque d'expérience de certains;

— Il existe des arbitres compétents et impartiaux venus de divers horizons (fonctionnaires, juges, universitaires et autre personnel spécialisé) et de diverses régions (y compris de pays en développement);

— Il est de l'intérêt d'un État de limiter sa souveraineté en matière fiscale par un arbitrage obligatoire.

6. Dans certains pays, des obstacles de nature constitutionnelle ou juridique peuvent empêcher les autorités compétentes de fournir un allégement fiscal, dans certains cas, au moyen de la procédure amiable. Ceux qui négocient un traité devraient commencer par examiner les obstacles qu'ils connaissent. Dans le cas de la variante A, la présence de tels obstacles ne devrait pas toutefois conduire à une modification de l'article de nature à en restreindre le champ d'application (surtout si, plus tard, on a réussi à écarter ces obstacles) : l'obligation faite aux autorités compétentes de « s'efforcer » de résoudre le cas n'entraîne pas l'obligation de parvenir à une solution et reconnaît que certains facteurs risquent d'affecter l'aptitude d'une autorité compétente à parvenir à un accord ou à fournir allégement fiscal. Dans le cas de la variante B, en revanche, les négociateurs devront s'assurer que le champ d'application du paragraphe 5, qui prévoit un arbitrage obligatoire, se borne à tenir compte de telles restrictions afin d'éviter que de tels obstacles ne s'opposent à l'application d'une décision arbitrale contraignante.

7. Dans le cas de la variante B, le champ d'application du paragraphe 5 a toutefois déjà été restreint afin de tenir compte d'éventuels obstacles d'ordre constitutionnel ou juridique. Dans certains États, où une décision sur des questions soumises à la procédure amiable a déjà été rendue par un de leurs tribunaux judiciaires ou administratifs, un accord sur les mêmes questions n'est plus autorisé par le droit interne. Pour tenir compte de cette situation, le

paragraphe 5 dit que les questions demeurées sans solution ne sont pas soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un ou l'autre État. Les États qui peuvent, dans certains cas, passer outre à des décisions judiciaires, peuvent supprimer cette phrase. Par ailleurs, la législation de beaucoup d'États dispose que nul ne peut être privé des recours en justice que lui offre la législation interne. C'est pourquoi, aux termes du paragraphe 5, la procédure d'arbitrage est applicable quels que soient les recours prévus par le droit interne des États contractants et les personnes directement concernées par le cas ont la possibilité de rejeter l'accord mutuel donnant acte à la procédure arbitrale et de rechercher toutes possibilités de recours interne.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 25

Paragraphes 1 et 2 de l'article 25 (variantes A et B)

8. Ces paragraphes reprennent l'intégralité des paragraphes 1 et 2 de l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE. En ce qui concerne la dernière phrase du paragraphe 1, toutefois, certains membres du Comité ont noté que, lors de négociations bilatérales, les États pourront désirer convenir d'un délai différent pour la présentation du cas à l'autorité compétente d'un État contractant.

9. Le Comité considère que la partie ci-après des commentaires sur les paragraphes 1 et 2 de l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE est applicable aux paragraphes correspondants des variantes A et B de l'article 25 (les nouveaux commentaires indiqués entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE, ont été insérés afin de marquer la différence entre les dispositions du Modèle de convention de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

> 7. Les règles énoncées aux paragraphes 1 et 2 prévoient l'élimination dans des cas particuliers des impositions [qui] ne seraient pas conformes à la convention. On sait qu'en pareil cas la possibilité de former un recours contentieux devant le juge de l'impôt, soit directement, soit à la suite du rejet de la réclamation par l'administration fiscale, est normalement ouverte aux contribuables. Lorsque l'imposition non conforme à la convention résulte d'une application incorrecte de celle-ci dans les deux États, les contribuables doivent alors la contester dans chaque État, avec tous les inconvénients et incertitudes que comporte une telle situation. Ainsi, le paragraphe 1 met-il à la disposition des contribuables intéressés, sans pour autant les priver du droit d'exercer les recours contentieux ordinaires, une procédure dite amiable, parce qu'elle tend dans sa seconde phase au règlement du litige à l'amiable, par entente entre autorités com-

pétentes, la première phase se situant uniquement dans l'État de résidence (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) depuis la présentation de la réclamation jusqu'à la décision prise par l'autorité compétente à son sujet.

8. Quoi qu'il en soit, cette procédure apparaît comme exorbitante du droit interne. Il s'ensuit qu'elle peut être mise en œuvre exclusivement dans les cas qui entrent dans les prévisions du paragraphe 1, c'est-à-dire dans les cas où une imposition a été établie ou doit être établie en méconnaissance des dispositions de la convention. Ainsi, lorsqu'une imposition a été établie contrairement à la convention et au droit interne à la fois, elle n'est justifiable de la procédure amiable que dans la mesure où la convention est en cause, à moins qu'il n'existe un lien de connexité entre les règles conventionnelles et les règles de droit interne ayant été appliquées à tort.

9. Dans la pratique, la procédure s'applique dans les cas, de loin les plus nombreux, où la mesure en cause entraîne une double imposition que la convention a précisément pour objet d'éviter. On peut mentionner, parmi les cas les plus répandus :

— Les questions relatives à l'attribution de bénéfices à un établissement stable conformément au paragraphe 2 de l'article 7;

— L'imposition dans l'État du débiteur, en cas de relations spéciales entre le débiteur et le bénéficiaire effectif, de la partie excédentaire des intérêts et redevances en application des dispositions de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe [6 de l'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies];

— Les cas d'application d'une législation concernant la sous-capitalisation lorsque l'État de la société débitrice a assimilé les intérêts à des dividendes, dans la mesure où ce régime est fondé sur des clauses d'une convention correspondant par exemple à l'article 9 ou au paragraphe 6 de l'article 11;

— Les cas où l'ignorance de la situation de fait du contribuable a entraîné une application inexacte de la convention, spécialement à propos de la détermination de la résidence (paragraphe 2 de l'article 4), de l'existence d'un établissement stable (article 5) ou du caractère temporaire de la mission effectuée par un salarié (paragraphe 2 de l'article 15).

10. L'article 25 fournit également aux autorités compétentes un mécanisme leur permettant de se concerter en vue de résoudre, dans le contexte des prix de transfert, non seulement les cas de double imposition juridique mais aussi les problèmes de double imposition économique et

particulièrement ceux qui résultent des réintégrations effectuées dans les bénéfices des entreprises associées en vertu du paragraphe 1 de l'article 9; les ajustements à opérer corrélativement en application du paragraphe 2 du même article relèvent donc de la procédure amiable, aussi bien pour l'appréciation du bien-fondé du redressement que pour la détermination de son montant.

11. En effet, cela résulte des termes mêmes du paragraphe 2 de l'article 9 lorsqu'une clause de ce genre figure dans la convention bilatérale en cause. Lorsque la convention bilatérale ne contient pas de règles correspondant à celles du paragraphe 2 de l'article 9 (et tel est généralement le cas pour les conventions antérieures à 1977), l'insertion de l'article 9, limité au paragraphe 1, qui ne fait le plus souvent que confirmer des règles plus ou moins analogues des législations internes, montre que les États contractants entendent faire entrer la double imposition économique dans le champ d'application de la convention. Par voie de conséquence, suivant l'opinion dominante au sein des pays membres, la double imposition économique créée par la rectification des prix de transfert n'est pas conforme tout au moins à l'esprit de la convention et elle entre donc dans le champ d'application de la procédure amiable prévue par l'article 25.

12. Si la procédure amiable est clairement utile pour régler les questions soulevées quant au type d'ajustement qui peut être fait en vertu du paragraphe 2 de l'article 9, il s'ensuit que même en l'absence d'une telle disposition, les États devraient tenter d'éviter la double imposition, notamment en procédant à un ajustement corrélatif tel que celui dont il est question au paragraphe 2. Quoique les opinions puissent diverger, les États considèrent par conséquent de façon générale qu'une procédure amiable initiée par un contribuable dont l'objet est une double imposition économique contraire à l'article 9 inclut la question de savoir s'il aurait fallu procéder à un ajustement corrélatif, même en l'absence d'une disposition analogue au paragraphe 2 de l'article 9. Les États qui ne partagent pas cette opinion trouvent cependant, dans la pratique, les moyens de remédier le plus souvent aux cas de double imposition économique frappant des entreprises de bonne foi, en s'appuyant sur des dispositions de leur législation interne.

13. La procédure amiable trouve aussi à s'appliquer en l'absence de toute imposition contraire à la convention dès l'instant où l'imposition litigieuse contrevient directement à une règle de la convention. Tel est le cas lorsqu'un État impose un revenu donné alors que la convention attribue pour ce revenu un droit exclusif d'imposition à l'autre État, encore que ce dernier ne puisse l'exercer par suite d'une lacune de sa législation interne. Une autre catégorie de cas concerne les personnes qui, étant ressortis-

santes d'un État contractant, mais résidentes de l'autre État contractant, sont soumises dans ce dernier État à un traitement fiscal discriminatoire au regard des dispositions du paragraphe 1 de l'article 24.

14. Il importe de noter que la procédure amiable peut, à la différence des recours contentieux de droit interne, être mise en œuvre par un contribuable sans attendre que l'imposition considérée par lui comme « non conforme aux dispositions de la convention » ait été établie ou lui ait été notifiée. Pour qu'il puisse engager une telle procédure, il faut et il suffit qu'il établisse que les « mesures prises par un État ou par les deux États » entraîneront une telle imposition, celle-ci apparaissant comme un risque qui n'est pas simplement éventuel mais probable. Ces mesures s'entendent de tous actes ou décisions, de nature législative ou réglementaire, et de portée générale ou individuelle, ayant pour conséquence directe et nécessaire l'établissement contrairement aux dispositions de la convention d'une imposition à la charge du requérant. Par exemple, si une modification du droit fiscal interne d'un État contractant fait en sorte qu'une personne gagnant des revenus d'une certaine nature fera l'objet d'une imposition non conforme à la convention, cette personne pourrait mettre en œuvre la procédure amiable dès que la loi est modifiée et qu'elle gagne les revenus en question ou dès qu'il devient probable qu'elle gagne de tels revenus. D'autres exemples portent sur la transmission d'une déclaration dans le cadre d'un système d'auto-imposition ou sur l'examen approfondi de la déclaration d'un contribuable dans le cadre d'une vérification, dans la mesure où l'un ou l'autre de ces faits rend probable une imposition non conforme à la convention (par exemple, si la situation que le contribuable est tenu de déclarer en vertu de la législation interne de l'un des États contractants devait donner lieu, au cas où elle ferait l'objet d'une cotisation de cet État dans le cadre d'un système non déclaratif, à un risque d'imposition non conforme à la convention, ou si des circonstances telles que la position officielle de l'État contractant ou ses pratiques en matière de vérifications rendaient très probable qu'une vérification approfondie d'une position particulière comme celle prise par le contribuable aboutisse à un projet de cotisation d'impôt qui entraînerait vraisemblablement une imposition non conforme à la convention). Un autre exemple pourrait être constitué par le cas où la législation d'un État en matière de prix de transfert oblige un contribuable à déclarer des revenus supérieurs à ceux qui résultent des prix qu'il a effectivement pratiqués dans une transaction avec une partie liée, conformément au principe de pleine concurrence, et où l'on a de bonnes raisons de douter que la partie liée au contribuable puisse obtenir un ajustement corrélatif dans l'autre État contractant en l'absence d'une procédure amiable. Comme l'indiquent les premiers mots du paragraphe 1, la question de

savoir si les mesures prises par un État contractant ou les deux États contractants entraîneront une imposition non conforme à la convention doit être résolue du point de vue du contribuable. Si l'estimation que fait le contribuable de l'existence d'une telle imposition doit être raisonnable et s'appuyer sur des faits prouvables, les autorités fiscales ne devraient pas refuser une demande soumise en vertu du paragraphe 1 simplement parce qu'elles estiment qu'il n'a pas été prouvé (par exemple, en application des normes juridiques nationales exigeant une « prépondérance de la preuve »), qu'une telle imposition aura lieu.

15. Comme les premières étapes d'une procédure amiable peuvent être entreprises dès qu'il y a probabilité qu'une imposition puisse ne pas être conforme à la convention, un tel lancement de la procédure ne sera pas considéré comme la soumission d'un cas devant l'autorité compétente pour déterminer la date du début de la période [de trois ans] mentionnée au paragraphe 5 de [la variante B de cet article; voir le paragraphe 8 de l'annexe des présents commentaires].

16. Pour être recevables, les réclamations formées en vertu du paragraphe 1 doivent satisfaire d'abord à une double exigence expressément formulée dans ce paragraphe : elles doivent, en effet, être présentées, en principe, à l'autorité compétente de l'État de la résidence du contribuable (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) et ce, dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme à la convention. La convention ne prévoit aucune règle particulière quant à la forme de ces réclamations. Les autorités compétentes peuvent prescrire les procédures particulières qu'elles jugent appropriées. Si aucune procédure particulière n'a été prescrite, les réclamations peuvent être présentées de la même façon que les réclamations en matière fiscale devant l'administration de l'État concerné.

17. L'obligation faite au contribuable de s'adresser à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) est de portée générale sans qu'il y ait à distinguer selon que l'imposition contestée a été établie dans cet État ou au contraire dans l'autre État et qu'elle a entraîné ou non une double imposition. Si, postérieurement à la mesure ou à l'imposition attaquée, ce contribuable a transféré sa résidence dans l'autre État contractant, il n'en doit pas moins adresser sa réclamation à l'autorité compétente de l'État dont il était résident durant l'année au titre de laquelle l'imposition en cause a été ou doit être établie.

18. Toutefois, dans le cas, déjà évoqué, où une personne ressortissante d'un État, mais qui est un résident de l'autre État, se plaindrait d'avoir fait l'objet, dans ce dernier État, d'une mesure ou d'une imposition ayant un caractère discriminatoire au regard du paragraphe 1 de l'article 24, il paraît plus indiqué pour des raisons évidentes d'admettre, par exception à la règle générale énoncée ci-dessus, qu'elle présente sa réclamation à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle possède la nationalité. Enfin, c'est à la même autorité compétente que doit être adressée la réclamation d'une personne qui, sans être un résident d'un État contractant, possède la nationalité d'un État contractant, et dont le cas relève du paragraphe 1 de l'article 24.

19. Par ailleurs, les États contractants peuvent, s'ils l'estiment préférable, accorder aux contribuables la faculté d'adresser leurs réclamations à leur choix à l'autorité compétente de l'un ou de l'autre État. En ce cas, le paragraphe 1 devrait être modifié comme suit :

> 1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'un ou de l'autre État contractant. Le cas devra être soumis dans les trois ans qui suivront la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention.

20. Le délai de trois ans prévu par la seconde phrase du paragraphe 1 pour l'introduction des réclamations vise à protéger les administrations contre des réclamations tardives. Ce délai doit être considéré comme un minimum, de sorte que les États contractants sont libres de convenir, dans leurs conventions bilatérales, d'un délai plus long dans l'intérêt des contribuables, par analogie notamment avec les délais prévus par leurs réglementations internes respectives en matière de conventions fiscales. Ces États peuvent omettre la seconde phrase du paragraphe 1 s'ils sont d'accord pour considérer que leurs réglementations internes respectives s'appliquent de plein droit aux réclamations dont il s'agit et ont des conséquences plus favorables pour les contribuables intéressés, soit qu'elles prévoient des délais plus étendus ou qu'elles ne fixent aucun délai pour la présentation des réclamations.

21. La disposition fixant le point de départ du délai de trois ans au jour de la « première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention » doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable. Aussi, même dans l'hypothèse

où une telle imposition pourrait être directement établie en exécution d'une décision ou mesure administrative de portée générale, est-ce seulement à compter de la notification de la mesure individuelle entraînant l'imposition en question, c'est-à-dire, dans l'interprétation la plus favorable, de l'acte d'imposition proprement dit, matérialisé par l'établissement d'un rôle d'impôt ou d'un titre de recette ou de perception, que commence le délai dont il s'agit. Puisqu'un contribuable a le droit de soumettre un cas dès qu'il estime qu'une mesure entraînera une imposition non conforme aux dispositions de la convention mais que le délai de trois ans court à compter du moment où ce résultat est matérialisé, le contribuable aura dans certains cas le droit d'initier la procédure amiable avant le point de départ du délai de trois ans (un exemple d'une telle situation est fourni au paragraphe 14 ci-dessus).

22. Dans la plupart des cas, ce qu'est la notification d'une cotisation, d'un rôle d'impôt, d'une demande officielle de paiement ou d'un autre titre de recette ou de perception ressortira clairement et des règles de droit interne régiront normalement le moment où cette notification sera considérée avoir été « donnée ». En vertu du droit interne, il s'agira habituellement du moment où la notification est envoyée (moment de l'envoi), d'un nombre préétabli de jours suivant l'envoi, du moment où elle devrait avoir été reçue à l'adresse de destination (dans les deux cas, un moment de réception réelle présumée), ou le moment de sa réception véritable (le moment de réception réelle). En l'absence de règles de cet ordre, il conviendra de considérer que la notification a eu lieu soit au moment de la réception réelle, ou, s'il est difficile de prouver celle-ci, au moment où elle aurait normalement été reçue à l'adresse de destination, gardant à l'esprit que cette disposition doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable.

23. Dans le cas d'une auto-imposition, la charge fiscale fera habituellement l'objet d'une notification quelconque (par exemple, une notification de l'impôt à payer ou du refus ou de l'ajustement d'une demande de remboursement), et, en règle générale, le moment de la notification, plutôt que le moment où le contribuable produit sa déclaration fiscale, constituera le point de départ du délai de trois ans. Il peut toutefois arriver qu'aucune notification de l'impôt à payer ou autre notification ne soit prévue. En pareil cas, le moment pertinent de la « notification » correspondrait au moment où le contribuable serait, dans le cours normal des choses, considéré avoir été informé de l'imposition qui est non conforme à la convention. Il pourrait s'agir, par exemple, du moment où le contribuable est informé pour la première fois du transfert de fonds notamment par le truchement d'un solde bancaire ou d'un relevé de banque. Le délai

commence que le contribuable estime ou non à ce stade que l'imposition est effectivement contraire à la convention, pourvu que, si une personne raisonnablement prudente avait été dans la position du contribuable, cette personne aurait été en mesure de conclure, à ce moment, que l'imposition n'était pas conforme aux dispositions de la convention. Dans ce cas, la notification au contribuable du fait d'une imposition suffit. En revanche, dans les cas où seule la combinaison de l'auto-imposition avec quelque autre circonstance aurait amené une personne raisonnablement prudente qui serait dans la situation du contribuable à conclure que l'imposition était contraire à la convention (par exemple, une décision judiciaire selon laquelle l'application d'un impôt dans une situation similaire à celle du contribuable serait contraire aux dispositions de la convention) le délai commence à courir lorsque cette circonstance se réalise.

24. Si l'impôt a été prélevé par retenue à la source, le délai commence à courir à compter du paiement du revenu; toutefois, si le contribuable prouve qu'il n'a eu connaissance de cette retenue qu'à une date ultérieure, le délai ne court qu'à compter de cette dernière date. Lorsque l'imposition non conforme à la convention résulte de l'effet combiné de décisions ou mesures prises dans les deux États contractants, le délai ne court qu'à compter de la première notification de la décision ou de la mesure la plus récente. Par exemple, lorsqu'un État contractant prélève un impôt non conforme à la convention, mais qu'un autre État accorde une exemption d'impôt à cet égard ou impute cet impôt en application de l'article 23 A ou de l'article 23 B de manière à éliminer les doubles impositions, un contribuable s'abstiendra souvent dans la pratique d'initier la procédure amiable pour ce qui concerne l'acte du premier État. Si, toutefois, l'autre État notifie plus tard le contribuable que l'exemption ou l'imputation lui est refusée et qu'une double imposition en résulte, alors un nouveau délai court à compter de cette notification, puisque l'effet combiné des actes des deux États a pour résultat de soumettre le contribuable à une double imposition contraire aux dispositions de la convention. Dans certains cas, spécialement de cette nature, les dossiers détenus par les autorités fiscales peuvent avoir été détruits avant l'expiration du délai conformément aux pratiques habituelles des États ou de l'un d'entre eux. La convention n'interdit pas une telle destruction ni ne contraint une autorité compétente à accepter sans preuve les arguments du contribuable mais, en pareil cas, il conviendra que le contribuable puisse, au cours de la procédure amiable et dans la mesure permise par la législation nationale, remédier au manque de preuve. Dans certains cas, l'autre État contractant peut être en mesure de fournir une preuve suffisante, conformément à l'article 26. Il est bien entendu préférable que ces dossiers soient conservés par

les autorités fiscales aussi longtemps que le contribuable a le droit d'initier la procédure amiable à l'égard d'une question donnée.

25. Le délai de trois ans continue à courir pendant toute procédure législative (y compris administrative) instituée en vertu du droit national (par exemple, une procédure d'appel prévue par le droit interne). Des difficultés pourraient en résulter du fait que le contribuable peut ainsi se voir contraint de choisir entre un recours national et une procédure amiable. Certains contribuables peuvent s'en remettre uniquement à la procédure amiable, mais plusieurs tenteront de surmonter cette difficulté en ouvrant une procédure amiable tout en se prévalant des recours offerts en droit national, même si ces recours ne sont pas, en un premier temps, poursuivis activement. Les ressources allouées à la procédure amiable peuvent ainsi se voir sollicitées de manière non efficace. Lorsque le droit interne le permet, certains États peuvent envisager de régler ce problème en permettant que le délai de trois ans (ou un délai plus long) soit interrompu pendant la procédure intentée en vertu du droit interne. Selon deux approches conformes à l'article 25, le contribuable doit, d'une part, ouvrir la procédure amiable, sans interruption en cas de procédure nationale, mais les autorités compétentes n'amorcent véritablement les discussions qu'une fois le recours interne définitivement tranché ou, d'autre part, les autorités compétentes poursuivent les discussions, mais ne parviennent à un accord final que si le contribuable convient de mettre fin au recours national. Cette seconde option fait l'objet du paragraphe 42 des présents commentaires. Dans un cas comme dans l'autre, le contribuable devrait être informé de l'approche adoptée. Qu'un contribuable estime ou non qu'il est nécessaire de former un appel de « protection » en vertu du droit interne (en raison, par exemple, du délai de prescription pour intenter un recours national), l'approche à privilégier pour toutes les parties est souvent de se concentrer d'abord sur la procédure amiable pour résoudre les problèmes du contribuable, et pour le faire de façon bilatérale.

26. Certains États peuvent ne pas accepter qu'un contribuable initie une procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 lorsque les transactions afférentes à la demande sont considérées comme abusives. Ce problème est étroitement lié à la question de l'« usage incorrect de la convention » qui fait l'objet des paragraphes 9.1 et suivants des commentaires sur l'article premier. En l'absence d'une disposition spécifique, toutefois, aucune règle générale ne rend la procédure amiable non applicable à des situations perçues comme étant abusives. Le simple fait qu'une charge fiscale soit appliquée en vertu d'une clause de droit national visant à contrecarrer l'évasion fiscale ne pourra justifier le rejet de la demande de procédure amiable. Cependant, lorsque sont en cause

des infractions graves pouvant entraîner de lourdes peines, certains États pourront souhaiter refuser tout recours à la procédure amiable. Les circonstances dans lesquelles un État refusera le recours à la procédure amiable devraient être précisées dans la convention[48].

27. Certains États estiment que certaines questions ne sont pas susceptibles d'être résolues au moyen de la procédure amiable de façon générale, du moins celle qu'initie le contribuable, en raison de dispositions constitutionnelles ou d'autres dispositions ou décisions de droit interne. Il en est ainsi, par exemple, lorsque le fait d'accorder un allégement fiscal au contribuable serait contraire à une décision judiciaire finale qui lie l'autorité fiscale en vertu de la constitution de l'État concerné. Toutefois, selon un principe général reconnu en matière de conventions fiscales et autres traités, le droit interne, y compris le droit constitutionnel, ne peut justifier un manquement aux obligations contenues dans un traité. L'article 27 de la Convention de Vienne sur le droit des traités reflète ce principe général du droit des traités. Il s'ensuit que toute justification de ce qui serait autrement une violation de la convention doit être enchâssée dans la convention elle-même, et s'interpréter conformément aux principes acceptés en matière d'interprétation des conventions fiscales. Une telle justification serait rare, car elle ne se bornerait pas à régir la façon dont une question est traitée par les deux États contractants une fois soumise à la procédure amiable, mais empêcherait même que la question parvienne au stade de l'examen par les deux États. Puisqu'un des États pourrait en pratique procéder à cette détermination sans consulter l'autre État, et qu'une solution bilatérale pourrait ainsi être négligée, la décision qu'une question n'est pas susceptible de donner lieu à une procédure amiable initiée par le contribuable ne doit pas être prise à la légère et doit trouver sa source dans les dispositions de la convention telle que négociée. Une autorité compétente qui s'appuie sur une restriction prévue en droit national comme motif pour ne pas permettre à un contribuable d'initier la procédure amiable devrait informer l'autre autorité compétente et lui expliquer le fondement juridique de sa position. De façon plus habituelle, une restriction véritablement prévue en droit national n'empêchera pas que la question soit soumise à la procédure amiable, mais si elle rend clairement et sans équivoque une autorité compétente inhabile à résoudre la question de manière à éliminer l'imposition du contribuable qui est non conforme à la convention, et qu'il n'y a aucune probabilité réaliste que

[48] Voir aussi le paragraphe 2 ci-dessus concernant l'accès à la procédure amiable quand une convention comprend le paragraphe 3 de l'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies (la présente note ne fait pas partie du paragraphe de l'OCDE cité).

l'autre État règle la question en faveur du contribuable, alors les contribuables devraient être informés de la situation, de sorte qu'ils n'aient aucune fausse attente en ce qui concerne l'issue probable de la procédure.

28. Dans d'autres cas, il est possible que la procédure amiable puisse être initiée, mais que le droit national ait, depuis la négociation de la convention, évolué de façon telle qu'une autorité compétente soit incapable de résoudre, ne serait-ce qu'en partie, la question soulevée par le contribuable. Lorsque pareille évolution restreint juridiquement l'autorité compétente à un point tel qu'il devient clairement impossible de régler la question au moyen de discussions bilatérales, la plupart des États acceptent que l'importance du changement de circonstances justifie que l'autorité compétente se retire de la procédure. Dans certains cas, la difficulté peut toutefois être temporaire, par exemple en attendant qu'une loi de rectification soit adoptée, et alors il convient d'interrompre la procédure plutôt que d'y mettre fin. Les deux autorités compétentes devront discuter de la difficulté et de ses effets possibles sur la procédure amiable. Dans d'autres situations, une décision partiellement ou entièrement en faveur du contribuable est contraignante et doit être exécutée par l'une des autorités compétentes, mais certains points pourraient encore faire l'objet de discussions dans le cadre de la procédure amiable dans le cas, par exemple, où une autorité compétente tente de convaincre l'autre que celle-ci doit accorder un allégement.

29. Il est moins justifié d'invoquer le droit interne pour éviter de mettre en œuvre un accord conclu dans le cadre de la procédure amiable. L'obligation de mettre en œuvre ces accords est énoncée sans équivoque dans la dernière phrase du paragraphe 2, et les obstacles existants à la mise en œuvre doivent de façon générale être pris en compte dans les modalités de l'accord lui-même. Les conventions fiscales étant négociées en tenant pour acquise l'évolution, parfois difficile à prévoir, de la législation nationale et les parties étant conscientes de cette réalité lorsqu'elles négocient la convention et concluent des accords amiables, des changements ultérieurs imprévus qui modifient l'essence d'un accord amiable nécessiteraient de façon générale que celui-ci soit modifié selon que de besoin. De toute évidence, lorsque la législation nationale évolue dans une telle direction, ce qui ne devrait se produire que rarement, l'obligation d'agir de bonne foi impose qu'avis en soit donné dès que possible, et il convient d'investir des efforts de bonne foi pour modifier l'accord amiable ou parvenir à un nouvel accord dans la mesure permise par la nouvelle législation nationale. En pareils cas, la demande du contribuable devrait être considérée comme étant toujours ouverte, sans que celui-ci ait à en soumettre une autre.

30. En ce qui concerne le déroulement de la procédure proprement dite, il convient d'envisager succinctement les deux phases distinctes qu'elle comporte (voir le paragraphe 7 ci-dessus).

31. Dans sa première phase ouverte par la réclamation du contribuable, la procédure en question se situe exclusivement au plan des rapports entre celui-ci et l'autorité compétente de l'État de la résidence (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24). Les dispositions du paragraphe 1 reconnaissent au contribuable intéressé le droit de s'adresser à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident, qu'il ait épuisé ou non les voies de recours qui lui sont ouvertes par le droit interne de chacun des deux États. D'autre part, cette autorité compétente a l'obligation de statuer sur le bien-fondé de la réclamation et d'y donner suite selon l'alternative définie au paragraphe 2.

32. Si l'autorité compétente régulièrement saisie reconnaît le bien-fondé de la réclamation et considère que l'imposition contestée est imputable en totalité ou en partie à une mesure prise dans l'État de la résidence du contribuable, elle doit donner le plus tôt possible satisfaction au requérant en procédant aux ajustements ou dégrèvements qui paraissent justifiés. Dans cette situation, la question peut être résolue sans recours à la procédure amiable. En revanche, un échange de vues et de renseignements avec l'autorité compétente de l'autre État contractant peut se révéler utile, par exemple pour obtenir confirmation d'une certaine interprétation de la convention.

33. Si, au contraire, cette autorité compétente estime que l'imposition contestée résulte, en totalité ou en partie, d'une mesure prise dans l'autre État, elle a non seulement le devoir mais l'obligation, ainsi qu'il ressort clairement des termes du paragraphe 2, de déclencher la procédure amiable proprement dite. Il est important que cette autorité s'acquitte le plus tôt possible de cette obligation, particulièrement dans les cas de redressement des bénéfices d'entreprises associées découlant de la rectification des prix de transfert.

34. Un contribuable a le droit, en vertu du paragraphe 1, de soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident, qu'il ait ou non formé par ailleurs une demande ou formé un recours contentieux selon le droit interne de cet État. S'il n'a pas été statué sur un recours, l'autorité compétente de l'État de la résidence ne doit pas attendre la décision judiciaire définitive, mais dire si elle considère que le cas relève de la procédure amiable. Si elle en décide ainsi, elle doit déterminer si elle est elle-même en mesure d'apporter une solution satisfaisante, ou si le cas doit être soumis à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Les

demandes d'ouverture d'une procédure amiable introduites par le contribuable ne doivent pas être rejetées sans motif valable.

35. S'il a été statué de manière définitive sur son recours par un tribunal dans son État de résidence, un contribuable peut cependant désirer soumettre une réclamation pour y donner suite dans le cadre de la procédure amiable. Dans certains États, l'autorité compétente peut apporter une solution satisfaisante différente de la décision judiciaire. Dans d'autres États, l'autorité compétente est liée par une telle décision. Elle peut néanmoins soumettre le cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant et lui demander de prendre des mesures pour éviter les doubles impositions.

36. Dans sa seconde phase, qui s'ouvre avec l'intervention de l'autorité compétente saisie par le contribuable auprès de celle de l'autre État, la procédure se situe désormais au plan des rapports entre États, comme s'il y avait eu « endossement » par l'État saisi de la réclamation. Mais si cette procédure est, sans contestation possible, une procédure entre États, la question peut en revanche se poser de savoir :

— Si, comme le titre de l'article et les termes utilisés dans la première phrase du paragraphe 2 le donnent à penser, elle n'est qu'une simple procédure d'accord amiable, ou encore l'exécution d'un *pactum de contrahendo* comportant pour les parties la simple obligation de négocier, mais nullement celle d'arriver à un accord;

— ou si, au contraire, elle doit être interprétée (compte tenu de l'existence du processus d'arbitrage prévu au paragraphe 5 qui permet de régler les questions non résolues ou dans l'hypothèse où la procédure se déroule dans le cadre d'une commission mixte) comme une procédure juridictionnelle faisant obligation aux parties de régler le litige.

37. Le paragraphe 2 comporte sans doute une obligation de négocier; mais les autorités compétentes sont simplement tenues d'une obligation de « diligence » et non pas de « résultat » pour ce qui est de la réalisation d'un accord amiable. Le paragraphe 5 [de la variante B], cependant, prévoit un mécanisme qui permet d'obtenir un accord même s'il existe des questions sur lesquelles les autorités compétentes n'ont pu se mettre d'accord lors de négociations.

38. Dans la recherche d'un accord amiable, les autorités compétentes doivent, certes, déterminer leur position d'abord en fonction des règles de leurs législations fiscales respectives et des dispositions de la convention qui s'imposent à elles tout autant qu'aux contribuables. Pour le cas où une application stricte de ces règles ou dispositions empêcherait tout accord, on peut raisonnablement admettre que les autorités compétentes

ont comme en matière d'arbitrage international la possibilité, à titre subsidiaire, de se fonder sur des considérations d'équité pour donner satisfaction au contribuable.

39. La dernière phrase du paragraphe 2 a pour objet de permettre aux pays dont le droit interne prévoit des délais en matière de rectification d'imposition et de remboursement d'impôt d'appliquer un accord malgré l'existence de ces délais. Toutefois, cette disposition n'empêche pas les États qui, pour des motifs constitutionnels ou pour d'autres raisons d'ordre juridique, ne peuvent passer outre aux délais fixés par leur droit interne de faire figurer dans l'accord mutuel lui-même des délais en harmonie avec leur propre législation sur la prescription. Il est possible que, dans certains cas extrêmes, un État contractant préfère ne pas conclure un accord amiable dont l'application exigerait qu'il fasse abstraction des délais prévus par son droit interne. Indépendamment des délais, l'application d'un accord peut se heurter à d'autres obstacles tels que « des décisions judiciaires définitives ». Les États contractants ont la faculté de se mettre d'accord sur des dispositions précises concernant la suppression de ces obstacles. Au plan du déroulement pratique de la procédure, il est recommandé d'une façon générale que les administrations fiscales s'efforcent par tous les moyens d'éviter autant que possible qu'il ne soit fait échec à la procédure amiable en tout état de cause par des retards opérationnels, ou bien, lorsqu'il y a des délais, par le jeu combiné d'une forclusion et de retards opérationnels.

40. Le Comité des affaires fiscales a fait un certain nombre de recommandations au sujet des problèmes posés par les ajustements corrélatifs de bénéfices faisant suite aux rectifications des prix de transfert (application des paragraphes 1 et 2 de l'article 9) ainsi qu'au sujet des difficultés d'application de la procédure amiable à ces situations :

a) Les administrations fiscales devraient notifier aussitôt que possible aux contribuables leur intention d'opérer un ajustement des prix de transfert (et, lorsque la date d'une telle notification peut être importante, de veiller à ce qu'une notification formelle soit clairement fournie dès que possible); il y a en effet un intérêt particulier à ce que des contacts aussi anticipés et complets que possible soient pris sur toutes questions pertinentes entre les autorités fiscales et les contribuables relevant d'une même juridiction et, au-delà des frontières nationales, entre les entreprises associées intéressées et les autorités fiscales en cause;

b) Pour toutes ces questions, les autorités compétentes devraient communiquer entre elles d'une manière aussi souple que possible en choisissant la formule la plus appropriée, que ce soit

par écrit, par téléphone ou par des entrevues en « tête-à-tête » ou en groupe et elles devraient s'efforcer de trouver le moyen le plus efficace pour résoudre les problèmes en cause. L'utilisation des dispositions de l'article 26 concernant l'échange de renseignements devrait être encouragée de façon à permettre aux autorités compétentes de prendre une décision basée sur une information complète;

c) Pendant le déroulement de la procédure amiable sur une question de prix de transfert, le contribuable en cause devrait avoir, dans la mesure du raisonnable, la possibilité d'exposer aux autorités compétentes, par écrit et oralement, les faits et arguments le concernant.

41. En ce qui concerne la procédure amiable en général, le Comité a recommandé :

a) Que les formalités inhérentes à l'ouverture et au déroulement de la procédure amiable soient réduites au minimum et que toute formalité inutile soit supprimée;

b) Que les cas traités selon la procédure amiable soient tous réglés selon leur mérites propres et non pas par référence à l'ensemble des résultats obtenus dans les autres cas;

c) Que, dans tous les cas appropriés, les autorités compétentes mettent au point et rendent publiques leurs règles, directives et procédures particulières concernant l'utilisation de la procédure amiable.

42. Il peut arriver qu'un accord amiable soit conclu au sujet d'un contribuable, alors qu'une instance contentieuse a été engagée par ce dernier pour le même objet devant la juridiction compétente de l'un ou de l'autre État contractant et se trouve encore pendante. En pareil cas, on ne saurait rejeter la demande d'un contribuable de différer son acceptation de la solution convenue en procédure amiable jusqu'à ce que le tribunal ait statué sur ce recours[49]. [Un membre du Comité considère toutefois qu'un contribuable ne doit pas être autorisé à différer son acceptation

[49] Comme il est dit au paragraphe 45, toutefois, dans la plupart des pays un accord mutuel ne peut pas être finalisé tant que le contribuable n'a pas donné son accord et renoncé à des recours de droit interne. Si le contribuable choisit d'attendre jusqu'à la conclusion de la procédure judiciaire interne, le risque est qu'une décision judiciaire empêche une autorité compétente de mettre en œuvre l'accord envisagé et qu'il n'est pas garanti au contribuable que l'accord envisagé sera encore ouvert à la conclusion de la procédure judiciaire [cette note ne fait pas partie du paragraphe cité de l'OCDE].

de l'accord mutuel jusqu'à ce qu'un tribunal ait statué sur ce point. Une fois qu'un accord a été conclu entre les autorités pertinentes, il appartient au contribuable de dire, dans un délai raisonnable, s'il accepte cet accord.] Par ailleurs, les autorités compétentes peuvent raisonnablement être d'opinion que, lorsque l'instance engagée par le contribuable est pendante quant à la question particulière sur laquelle ce contribuable demande un accord amiable, elles doivent attendre que le tribunal ait statué pour procéder à un examen en profondeur. Si la demande de procédure amiable soumise par le contribuable vise des années d'imposition différentes de celles que vise l'instance contentieuse, mais essentiellement les mêmes questions de fait et de droit, de sorte que la décision du tribunal devrait dans la pratique avoir une incidence sur les années d'imposition du contribuable qui ne font pas expressément l'objet du litige, la position pourrait être identique, dans la pratique, à celle adoptée pour les cas mentionnés précédemment. Quoi qu'il en soit, le fait d'être dans l'attente d'une décision de justice ou de demander que soit suspendue une procédure amiable, du fait qu'est en cours une procédure formelle de recours interne, ne saurait réduire ou causer l'expiration de la période de deux ans mentionnée au paragraphe 5 de l'article. Naturellement, si les autorités compétentes jugent, dans un cas ou dans l'autre, que la question pourrait être résolue sans égard à la procédure instituée en vertu du droit interne (par exemple, du fait que l'autorité compétente du pays où l'instance est instituée ne sera pas liée ou contrainte par la décision de justice), la procédure amiable peut suivre son cours.

43. La situation est également différente si une instance pendante vise une question, mais qu'elle a été engagée par un contribuable autre que celui qui souhaite engager la procédure amiable. En principe, si l'affaire soumise par le contribuable souhaitant engager la procédure amiable justifie l'intervention de l'une des autorités compétentes ou des deux en vue de prévenir une imposition non conforme à la convention, cette intervention ne devrait pas être retardée indûment en attendant une interprétation générale du droit dans le cadre de l'instance engagée par un autre contribuable, bien que le contribuable demandant un accord amiable puisse en convenir si l'interprétation lui sera vraisemblablement profitable. Dans d'autres cas, le report de l'examen par les autorités compétentes dans le cadre de la procédure amiable peut être justifié en toutes circonstances, mais les autorités compétentes devraient autant que possible ne pas nuire au contribuable qui demande en pareil cas un accord amiable. Il est possible d'atteindre ce résultat si la législation nationale le permet, en reportant l'échéance du paiement de la somme exigible jusqu'à la fin de la période d'attente, ou du moins de la partie de cette période qui est hors du contrôle du contribuable.

44. En fonction des procédures internes, le choix du recours appartient généralement au contribuable et, dans la plupart des cas, ce sont les voies de recours internes, telles que les appels ou les procédures judiciaires, qui seront suspendues au bénéfice de la procédure amiable, qui a l'avantage d'être bilatérale et moins formelle.

45. Comme on l'a vu précédemment, une instance engagée par le contribuable peut être pendante ou encore le contribuable peut avoir préservé son droit d'engager une instance en vertu du droit interne, mais les autorités compétentes peuvent tout de même estimer qu'un accord peut être conclu. En pareils cas, il faut toutefois tenir compte du souci d'une autorité compétente donnée d'éviter toute divergence ou contradiction entre la décision judiciaire et l'accord amiable demandé, avec les difficultés ou risques d'abus que celles-ci pourraient comporter. En définitive, l'exécution d'un tel accord amiable devrait normalement être subordonnée :

— À l'acceptation de cet accord amiable par le contribuable; et

— Au désistement par ce contribuable de l'instance engagée en ce qui concerne les points réglés par l'accord amiable.

46. Certains États sont d'avis qu'un contribuable ne peut initier une procédure amiable à moins qu'une partie ou la totalité de l'impôt contesté ne soit réglée. Selon eux, l'obligation de régler les impôts exigibles, sous réserve d'un remboursement total ou partiel en fonction de l'issue de la procédure, constitue une question relevant essentiellement de la procédure qui n'est pas régie par l'article 25 et qui est par conséquent conforme à ce dernier. À l'opposé, plusieurs États sont d'avis que l'article 25 prescrit l'ensemble des étapes que doit suivre le contribuable avant d'initier la procédure et n'impose pas une telle obligation. Ces États fondent leur opinion sur le fait que la procédure peut être mise en œuvre sans attendre que l'imposition ait été établie contre le contribuable ou lui ait été notifiée (tel qu'il est mentionné au paragraphe 14 ci-dessus) et que la procédure engagée par une autorité compétente en vertu du paragraphe 3 n'est clairement pas soumise à une telle obligation.

47. L'article 25 ne donne aucune précision dans un sens ou dans l'autre sur la possibilité de refuser la demande de procédure amiable soumise par un contribuable si une partie ou la totalité de l'impôt contesté n'a pas été réglé. Quoi qu'il en soit, il convient de tenir compte pour l'application de l'article que la procédure amiable constitue un mécanisme de support pour les autres dispositions de la convention et que le libellé de l'article 25 doit par conséquent être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la convention, notamment pour éviter les doubles impositions et prévenir l'évasion et la fraude fiscales. Les États doivent

par conséquent tenir compte dans toute la mesure possible des problèmes de liquidité et de double imposition éventuelle qu'entraîne le fait d'exiger le paiement anticipé d'une somme que le contribuable conteste comme ayant été du moins en partie imposée contrairement aux modalités de la convention applicable. À tout le moins, le règlement de l'impôt exigible ne devrait pas être une condition pour engager la procédure amiable s'il ne l'est pas pour demander une révision en vertu de la législation nationale. Il semble aussi à tout le moins convenir que lorsqu'une procédure amiable est initiée avant que l'imposition ne soit établie contre le contribuable (au moyen d'une cotisation, par exemple), nul paiement ne devrait être exigé avant que l'imposition ne soit établie.

48. Il y a plusieurs raisons pour lesquelles la suspension du recouvrement de l'impôt en attendant la résolution d'une procédure amiable pourrait être souhaitable, bien qu'il puisse être nécessaire à beaucoup d'États de procéder à des modifications législatives pour mettre en œuvre cette approche. Le fait d'exiger le paiement de l'impôt dû comme condition expresse d'obtention de l'accès à la procédure amiable en vue d'obtenir un allégement de ce même impôt serait en général incompatible avec la politique d'élargissement de la procédure amiable pour résoudre de tels différends. Même si en définitive une procédure amiable a pour effet de supprimer toute double imposition ou autre imposition non conforme à la convention, l'obligation de payer l'impôt avant la conclusion de la procédure amiable peut représenter pour le contribuable un coût permanent égal à la valeur actualisée des fonds représentés par la somme qui lui a été demandée d'une manière injustifiée pendant la période précédant le règlement de la procédure amiable, du moins dans le cas assez courant où les politiques menées par les États contractants respectifs en matière de versement d'intérêts de retard ne compensent pas totalement le coût supporté par le contribuable. Cela signifie par conséquent que, dans de tels cas, la procédure amiable n'atteindrait pas l'objectif de suppression totale, sur le plan économique, de la charge des doubles impositions ou de toute autre imposition non conforme à la convention. De plus, même si cette charge économique est finalement supprimée, l'obligation faite au contribuable de payer des impôts sur les mêmes revenus à deux États contractants peut lui imposer une charge de trésorerie incompatible avec les objectifs de la convention qui sont de supprimer les obstacles aux échanges et investissements transfrontaliers. Enfin, une autre source de complication regrettable pourrait être les délais constitués par les retards dans le règlement des affaires si un pays est moins disposé à engager des discussions de bonne foi dans le cadre d'une procédure amiable lorsque le résultat probable pourrait être un remboursement d'impôts déjà perçus. Lorsqu'un État considère que le contribuable ne peut initier une

procédure amiable qu'à condition de régler l'impôt exigible, avis doit en être donné au cosignataire de la convention au cours des négociations de celle-ci. Lorsque les deux États parties à une convention sont de cet avis, leurs vues sont communes, mais le contribuable court gravement le risque de devoir payer deux fois. Si la législation nationale le permet, les États peuvent résoudre ce problème en faisant en sorte que la plus élevée des sommes soit détenue en fidéicommis, en main tierce ou de façon analogue en attendant l'issue de la procédure amiable. Par ailleurs, les exigences des autorités compétentes pourraient être satisfaites grâce à une garantie bancaire consentie par la banque du contribuable. Ou encore, l'un des États (déterminé par exemple en fonction de la date de l'établissement de la cotisation ou du statut de résidence établi conformément à la convention) pourrait accepter de n'exiger que le règlement de la différence entre la somme payée à l'autre État et celle qu'il réclame, le cas échéant. Les options possibles dépendront en dernier ressort du droit interne (y compris les exigences administratives) de l'État concerné, mais il s'agit là du type d'options qu'il convient dans toute la mesure possible d'envisager pour que la procédure amiable fonctionne le plus efficacement possible. Lorsque les États exigent qu'un contribuable règle l'impôt exigible avant d'engager une procédure initiale, ou pour que la question faisant l'objet de cette procédure soit examinée en substance, ils devraient prévoir un système de remboursement des intérêts courus sur tout montant sous-jacent devant être remboursé au contribuable par suite d'un accord amiable conclu par les autorités compétentes. De tels intérêts devraient amplement tenir compte de la valeur du montant sous-jacent et de la période pendant laquelle le contribuable en était privé.

49. Les États adoptent des positions différentes sur la question de savoir si les intérêts et les pénalités d'ordre administratif sont traités comme des impôts auxquels l'article 2 de la convention s'applique. Certains États considèrent qu'ils revêtent la nature du montant contesté sous-jacent, et d'autres, non. Il s'ensuit que les opinions divergent quant à savoir si ces intérêts et pénalités sont susceptibles de faire l'objet d'une procédure amiable initiée par le contribuable. Lorsqu'ils sont visés par la convention à titre d'impôts auxquels celle-ci s'applique, le but de la convention d'éviter les doubles impositions et l'obligation faite aux États de mettre en œuvre de bonne foi les conventions laissent entendre que, dans la mesure du possible, les intérêts et les pénalités ne devraient pas être imposés d'une manière qui décourage de fait les contribuables d'initier une procédure amiable, en raison des coûts et des problèmes de liquidités ainsi engendrés. Même lorsque les intérêts et les pénalités d'ordre administratif ne constituent pas des impôts visés par l'article 2 de la convention, ils ne devraient pas être appliqués de manière à décourager sérieusement ou

empêcher le contribuable de se prévaloir des avantages de la convention, y compris le droit d'initier la procédure amiable prévu à l'article 25. Par exemple, les exigences d'un État en matière de règlement des pénalités et des intérêts en souffrance ne devraient pas être plus onéreuses pour les contribuables dans le contexte de la procédure amiable qu'elles ne le seraient dans le contexte d'un recours national en révision initié par le contribuable.

Paragraphe 3 de l'article 25 (variantes A et B)

10. Ce paragraphe reprend le paragraphe 3 du Modèle de convention de l'OCDE. Le Comité considère que la partie ci-après des commentaires de l'OCDE lui est de ce fait applicable :

> 50. La première phrase de ce paragraphe invite et habilite les autorités compétentes à résoudre, si possible, les difficultés d'interprétation ou d'application par voie d'accord amiable. Il s'agit essentiellement de difficultés d'ordre général et concernant ou pouvant concerner une catégorie de contribuables, même si elles ont été soulevées à l'occasion d'un cas particulier relevant normalement de la procédure définie aux paragraphes 1 et 2.
>
> 51. Cette disposition permet de résoudre les difficultés soulevées par l'application de la convention. Ces difficultés ne sont pas seulement celles d'ordre pratique qui pourraient naître à l'occasion de la mise en place et du fonctionnement des procédures de dégrèvement des impôts perçus sur les dividendes, intérêts et redevances dans l'État contractant d'où proviennent ces revenus, mais aussi celles qui sont de nature à compromettre ou à entraver le jeu normal des clauses conventionnelles, tel que l'ont conçu les négociateurs de la convention et dont la solution ne dépend pas d'un accord préalable sur l'interprétation de la convention.
>
> 52. À ce titre, les autorités compétentes peuvent notamment :
>
> — Lorsqu'un terme a été défini dans la convention de manière incomplète ou ambiguë, en compléter ou préciser le sens pour parer à toute difficulté;
>
> — Lorsque la législation d'un État a été modifiée, régler, sans toucher à l'équilibre et à la substance de la convention, les difficultés qui pourraient surgir du nouveau régime d'imposition issu de cette modification;
>
> — Déterminer si, et dans quelles conditions, des intérêts peuvent être assimilés à des dividendes par application des règles du pays de l'emprunteur sur la sous-capitalisation et bénéficier d'un allégement au titre des doubles impositions dans le pays de résidence du prêteur dans

les mêmes conditions que des dividendes (par exemple, un allégement accordé au titre du régime société mère/filiale lorsque cet allégement est prévu par la convention bilatérale applicable).

53. Le paragraphe 3 attribue aux « autorités compétentes des États contractants », c'est-à-dire généralement aux Ministres des finances ou à leurs représentants autorisés normalement chargés de l'application de la convention, le pouvoir de régler par voie d'accord amiable les difficultés auxquelles peut donner lieu son interprétation. Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que, selon le droit interne des États contractants, il n'appartient pas seulement à « l'autorité compétente » désignée dans la convention, mais aussi à d'autres instances (Ministère des affaires étrangères, tribunaux) d'interpréter les traités et accords internationaux et que parfois cette possibilité est même réservée exclusivement à ces instances.

54. Les accords amiables réglant des difficultés générales d'interprétation ou d'application lient les administrations aussi longtemps que les autorités compétentes ne conviennent pas de modifier ou d'abroger l'accord amiable.

55. La seconde phrase du paragraphe 3 permet en outre aux autorités compétentes de régler les cas de double imposition qui ne sont pas prévus par les dispositions de la convention. Un cas particulièrement intéressant à cet égard est celui d'un résident d'un État tiers ayant un établissement stable dans chacun des deux États contractants. Il n'est pas seulement souhaitable, mais dans la plupart des cas, représentatif de l'influence de l'article 25 et de la procédure amiable sur les autorités compétentes pour qu'elles se concertent en vue d'assurer le fonctionnement efficace de la convention dans son ensemble, que la procédure amiable puisse aboutir à éliminer effectivement une double imposition susceptible de se produire dans cette situation. La possibilité que de telles situations puissent être traitées dans le cadre de la procédure amiable prend de l'importance au fur et à mesure que les États contractants tentent de mettre en place un cadre plus cohérent pour traiter les questions de répartition de bénéfices entre succursales, et il s'agit d'une question qui pourrait faire l'objet d'un examen lors de la négociation de conventions ou d'avenants. Il arrivera toutefois que des États contractants dont le droit interne s'oppose à ce que la convention soit complétée sur des points qui ne sont pas traités expressément ou tout au moins de manière implicite dans la convention, et, en pareils cas, la convention pourrait être complétée par un avenant consacré à cette question. Dans la plupart des cas, toutefois, les modalités de la convention elle-même, telles qu'elles sont interprétées conformément aux principes acceptés en matière d'interprétation des conventions fiscales, permettront d'appliquer la procédure prévue au paragraphe 3

aux questions touchant deux succursales d'une entité établie dans un troisième État.

Paragraphe 4 de l'article 25 (variantes A et B)

11. Ce paragraphe comprend deux phrases dont la première reprend la première phrase du paragraphe 4 de l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE et dont la seconde ne figure pas dans ce Modèle. Dans la première phrase les mots « notamment par le biais d'une commission mixte constituée d'elles-mêmes ou de leurs représentants » ont été ajoutés en 1999 entre les mots « communiquer directement entre elles » et « [...] en vue de parvenir », de manière à aligner la disposition sur celle du Modèle de l'OCDE. La seconde phrase permet aux autorités compétentes de concevoir des procédures bilatérales pour la mise en œuvre de la procédure amiable. La section C ci-dessous examine divers aspects des mécanismes de la procédure amiable et comprend des suggestions concernant ceux qui pourraient être adoptés par les autorités compétentes. Ces suggestions n'ont rien d'exhaustif et elles devraient être adaptées ou complétées en fonction de l'expérience et de la situation de chaque pays. Le Comité considère que la partie ci-après des commentaires de l'OCDE est applicable à la première phrase de ce paragraphe :

> 56. Ce paragraphe fixe les modalités de concertation entre autorités compétentes pour le règlement par voie d'accord amiable soit d'un cas particulier relevant de la procédure définie aux paragraphes 1 et 2, soit de problèmes généraux portant notamment sur l'interprétation ou l'application de la convention visés au paragraphe 3.
>
> 57. Il prévoit d'abord que les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles à cet effet. Il n'est donc pas nécessaire de passer par la voie diplomatique.
>
> 58. Les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles par lettre, télécopie, téléphone, réunion en tête-à-tête ou tout autre moyen à leur convenance. Elles peuvent, si elles le souhaitent, créer à cet effet une commission mixte.
>
> 59. En ce qui concerne cette commission mixte, le paragraphe 4 entend laisser aux autorités compétentes des États contractants le soin d'arrêter le nombre des membres ainsi que les règles de procédure de cet organisme.
>
> 60. Mais s'il est permis aux États contractants d'exclure tout formalisme dans ce domaine, ils ont le devoir, en revanche, d'accorder aux contribuables dont le cas est porté devant la commission, en application du paragraphe 2, certaines garanties essentielles, à savoir :

— Le droit de présenter leurs observations soit par écrit, soit oralement en personne ou par l'intermédiaire d'un représentant;

— Le droit de se faire assister par un conseil.

61. En revanche, la communication au contribuable ou à son représentant du dossier de l'affaire ne paraît pas justifiée, étant donné la nature particulière de la procédure.

62. Sans méconnaître la liberté de choix dont jouissent, en principe, les autorités compétentes pour la désignation de leurs représentants à la commission mixte, il serait souhaitable que ces autorités s'entendent pour confier la présidence de chaque délégation, dont peuvent faire partie un ou plusieurs représentants du service responsable de la procédure, à un haut fonctionnaire ou magistrat désigné essentiellement en raison de son expérience propre; il est permis de penser, en effet, que l'intervention de telles personnalités serait de nature à faciliter la réalisation d'un accord.

Paragraphe 5 de l'article 25 (Variante B)

12. Le paragraphe 5, qui ne figure que dans la variante B de l'article, prévoit un arbitrage obligatoire en vertu duquel les autorités compétentes sont tenues de soumettre à arbitrage les questions demeurées sans solution si l'une d'entre elles le demande après qu'elles se sont montrées incapables de résoudre ces questions dans un laps de temps donné.

13. Ce paragraphe reprend le paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE à quatre différences près. Premièrement, le paragraphe dispose qu'il peut y avoir arbitrage si les autorités compétentes ne peuvent pas parvenir à un accord dans les trois ans suivant la présentation de ce cas au lieu de deux ans comme le prévoit le Modèle de convention de l'OCDE. Deuxièmement, tandis que le Modèle de convention de l'OCDE dispose que l'arbitrage doit être demandé par la personne qui a engagé l'affaire, le paragraphe 5 de la variante B dispose que l'arbitrage doit être demandé par l'instance compétente d'un des États contractants (cela veut dire qu'un cas ne sera pas soumis à arbitrage si les autorités compétentes des deux États contractants considèrent qu'un tel cas ne prête pas à arbitrage et que nul d'entre eux n'en fait la demande). Troisièmement, le paragraphe 5 de la variante B, à la différence de la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE, autorise les instances compétentes à se départir de la décision arbitrale si elles conviennent d'une solution différente dans les six mois suivant la communication qui leur a été faite de la décision. Quatrièmement, la note qui figure dans le Modèle de convention de l'OCDE, selon laquelle l'inclusion de la disposition peut ne pas être appropriée dans certaines circonstances, a été omise du fait que la variante A traite déjà d'une pareille situation.

14. Pour différentes raisons, certains États considèrent qu'il est inconvenant de s'engager sur la voie de l'arbitrage chaque fois que l'instance compétente de l'autre État contractant le demande. Ces États pourront souhaiter peut-être inclure dans leur traité une disposition d'arbitrage volontaire aux termes de laquelle les deux instances compétentes doivent convenir, au cas par cas, de soumettre un cas à arbitrage avant le début d'une procédure d'arbitrage. Un exemple d'un nouveau paragraphe pourrait être rédigé comme suit :

> Si les autorités compétentes n'arrivent pas à résoudre par accord mutuel un cas au sens du paragraphe 2, le cas pourra, si les autorités compétentes et la personne qui a présenté le cas en application du paragraphe 2 en conviennent, être soumis à arbitrage pour autant que toute personne directement touchée accepte par écrit de se tenir liée par la décision du Conseil d'arbitrage. Si les autorités compétentes n'arrivent pas à résoudre par accord mutuel une difficulté ou un doute dans le sens du paragraphe 3, la difficulté ou le doute pourront aussi, si les deux instances compétentes en conviennent, être soumis à arbitrage. La décision du Conseil d'arbitrage dans un cas particulier aura force contraignante pour les États contractants à cet égard. Quand une difficulté générale d'interprétation ou d'application est soumise à arbitrage, la décision du Conseil d'arbitrage a force contraignante pour les États contractants dans la mesure où les autorités compétentes ne s'entendent pas pour modifier ou annuler la décision. Les autorités compétentes décident par accord mutuel de la démarche à suivre par ledit Conseil d'arbitrage.

15. L'arbitrage volontaire permet de mieux maîtriser les types de question qui y sont destinées. Dans certaines circonstances, il pourra arriver qu'une instance compétente juge inapproprié de compromettre sa position concernant une question en particulier et donc impropre à arbitrage. Un arbitrage volontaire permet aux pays de conserver une marge de manœuvre concernant les questions qui seront soumises à arbitrage et peut limiter le nombre éventuel de cas qui pourraient conduire à arbitrage et en réduire le coût.

16. Quand il y a arbitrage volontaire, toutefois, lorsque l'instance compétente d'un État refuse de renoncer à sa propre représentation du traité concernant certains points, cette instance compétente peut aussi refuser de soumettre ces questions à arbitrage avec pour résultat le fait que les cas de procédure amiable touchant ces questions risquent de demeurer sans solution. L'arbitrage de questions sur lesquelles les autorités compétentes diffèrent est essentiel pour faire en sorte que les différends relatifs à un traité soient bien résolus d'une manière cohérente dans les deux États. À cet égard, un arbitrage qui peut être demandé par l'une ou l'autre instance compétente donne plus de certitude au fait que les questions demeurées sans solution auront plus

de chances de trouver une solution qu'un arbitrage volontaire qui nécessite l'accord des deux instances compétentes.

17. Certains États qui décident d'inclure la variante B dans leurs traités bilatéraux pourront préférer modifier le paragraphe 5 de telle sorte que les questions demeurées pendantes seront soumises à arbitrage à la demande de la personne qui a présenté le cas conformément au paragraphe 1. Afin de le faire, ces États pourront remplacer le membre de phrase « toutes questions demeurées pendantes seront soumises à arbitrage si l'une ou l'autre instance compétente le demande. La personne qui a présenté le cas est notifiée de la demande » par le membre de phrase « toutes questions demeurées pendantes sont soumises à arbitrage si la personne le désire ».

18. Le Comité considère que la partie ci-après des commentaires sur le paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE, ainsi que l'annexe, sont applicables au paragraphe 5 de la variante B (les nouveaux commentaires figurant entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de l'OCDE, ont été insérés pour marquer les différences indiquées dans le paragraphe 13 ci-dessus) :

> 63. Ce paragraphe stipule que, dans les cas où les autorités compétentes ne peuvent pas parvenir à un accord en application du paragraphe 2 dans un délai de [trois] ans, les questions en suspension seront, à la demande de la personne ayant soumis le cas, résolues par arbitrage. Ce processus ne dépend pas de l'autorisation préalable des [deux] autorités compétentes : une fois satisfaites les exigences procédurales, les questions non résolues empêchant de parvenir à un accord amiable doivent être soumises à arbitrage. [Un contribuable peut toujours demander à l'autorité compétente de soumettre les questions non résolues à arbitrage. Toutefois, l'autorité compétente n'est pas tenue de le faire. Elle possède le pouvoir discrétionnaire de recourir ou non à l'arbitrage dans chaque cas spécifique.]
>
> 64. Le processus d'arbitrage prévu par ce paragraphe ne constitue pas une alternative ou un recours supplémentaire : lorsque les autorités compétentes sont parvenues à un accord ne laissant subsister aucune question pendante quant à l'application de la convention, aucune question ne peut être soumise à arbitrage, même si la personne ayant demandé la procédure amiable estime que l'accord dont sont convenues les autorités compétentes ne constitue pas une solution acceptable dans son cas. Ce paragraphe constitue ainsi un prolongement de la procédure amiable qui permet d'en améliorer l'efficacité en garantissant que, lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'accorder sur une ou plusieurs questions empêchant la résolution du cas présenté, une solution sera quand même possible en soumettant ces questions à un arbitrage ayant force obligatoire. Ainsi, en vertu de ce paragraphe,

la résolution du cas présenté reste le fruit de la procédure amiable, alors que la résolution d'une question particulière empêchant un accord dans ce cas fait l'objet d'une procédure d'arbitrage. Ainsi la procédure définie au paragraphe 5 diffère-t-elle d'autres formes de procédures d'arbitrage commercial (ou entre un État et une entreprise du secteur privé) selon lesquelles la commission d'arbitrage a compétence pour résoudre l'ensemble de l'affaire.

65. Il convient toutefois de reconnaître que, dans certains États, le droit interne, la politique nationale ou encore certaines considérations administratives n'autorisent pas ou ne justifient pas le type d'arbitrage prévu dans ce paragraphe. Par exemple, certains obstacles constitutionnels pourraient empêcher des arbitres de se prononcer sur des questions fiscales. De plus, certains pays peuvent ne pouvoir inclure ce paragraphe que dans leurs conventions avec certains États. Pour ces différentes raisons, ce paragraphe doit uniquement être inclus dans une convention lorsque chaque État conclut que le processus peut être mis en œuvre efficacement.

66. De plus, certains États peuvent souhaiter inclure le paragraphe 5 mais limiter son champ d'application à un ensemble de cas plus restreint. L'accès à arbitrage pourrait par exemple n'être autorisé que s'il s'agit de cas portant sur des questions de nature essentiellement factuelle. On pourrait également prévoir que l'arbitrage soit toujours possible pour des questions soulevées dans certaines catégories de cas, par exemple les cas de nature très factuelle tels ceux portant sur des prix de transfert ou sur l'existence d'un établissement stable, et qu'il puisse être autorisé au cas par cas pour d'autres questions.

67. Les États membres de l'Union européenne doivent assurer la coordination du champ d'application du paragraphe 5 et de leurs obligations en vertu de la convention d'arbitrage applicable au sein de l'Union européenne.

68. [Le paragraphe 5 permet] l'arbitrage sur les questions demeurées pendantes pour tous les cas de procédure amiable qui ont été présentés en vertu du paragraphe 1 au motif que les mesures prises par l'un des États contractants ou par ces deux États ont entraîné une imposition non conforme aux dispositions de cette convention pour la personne concernée. Lorsque la procédure amiable est impossible, par exemple du fait d'infractions graves pouvant entraîner de lourdes peines (voir le paragraphe 26), il est évident que le paragraphe 5 ne pourra pas s'appliquer.

69. Lorsque deux États contractants n'ayant pas inclus ce paragraphe dans leur convention souhaitent recourir à un processus d'arbitrage d'application générale ou pour régler un dossier particulier, ils ont tou-

jours la possibilité de le faire par accord amiable. Dans ce cas, les autorités compétentes peuvent conclure un accord amiable correspondant au modèle présenté en annexe, auquel elles ajoutent le premier paragraphe suivant :

1. Lorsque :

   a) En vertu du paragraphe 1 de l'article 25 de la convention, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de la présente convention; et que

   b) Les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas en vertu du paragraphe 2 dans un délai de [trois] ans à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant,

   les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage conformément aux paragraphes suivants si [l'une ou l'autre instance compétente le demande. La personne qui a soumis le cas reçoit notification de la requête]. Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États. À moins [que les instances compétentes s'accordent sur une solution différente dans un délai de six mois après que la décision leur a été communiquée ou à moins] qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, les autorités compétentes acceptent par la présente de se considérer liées par la décision d'arbitrage et de résoudre le cas conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 25 en se fondant sur cette décision.

Cet accord devrait également couvrir les diverses questions structurelles et procédurales abordées dans l'annexe. Bien que les autorités compétentes ayant conclu un tel accord soient tenues de respecter ce processus, un tel accord serait donné dans le cadre de la procédure amiable et ne serait donc effectif que tant que les autorités compétentes conviennent de suivre cette procédure pour traiter et régler les dossiers qui n'ont pas pu l'être par la procédure amiable traditionnelle.

70. Le paragraphe 5 prévoit que [l'une ou l'autre instance compétente] peut demander que toute question demeurée pendante soit soumise à arbitrage [et dans ce cas que la personne qui a présenté le cas à l'autorité compétente d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 soit notifiée

de cette requête. L'obligation de notifier la personne qui a présenté le cas n'est toutefois pas une condition de déclenchement de la procédure d'arbitrage et le fait d'avoir omis de notifier ladite personne n'en suspend pas le processus.] Cette demande peut être formulée à tout moment une fois écoulée une période de [trois] ans suivant le moment où le cas est présenté à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Le recours à arbitrage n'est donc pas automatique; [l'instance compétente] peut préférer attendre plus de [trois] ans (afin, par exemple, de laisser davantage de temps aux autorités compétentes pour résoudre ce cas conformément aux dispositions du paragraphe 2) ou simplement ne pas poursuivre la procédure. Les États sont libres de stipuler qu'un délai plus long sera dans certains cas nécessaire avant que la demande puisse être formulée.

71. En vertu du paragraphe 2 de l'article 25, les autorités compétentes doivent s'efforcer de résoudre un cas qui leur est soumis en application du paragraphe 1 en vue d'éviter une imposition non conforme à la convention. Aux fins du paragraphe 5, un cas ne doit donc pas être considéré comme ayant été résolu dès lors qu'il existe au moins un point de désaccord entre les autorités compétentes et que ce point, selon l'une de ces autorités, montre que l'imposition n'a pas été conforme à la convention. L'une des autorités compétentes ne peut donc décider unilatéralement qu'un tel cas est clos et que [l'autre autorité compétente] ne peut demander l'arbitrage sur les questions non résolues; de même, les deux instances compétentes ne peuvent considérer que le cas a été résolu [...] s'il existe encore des questions non résolues qui les empêchent d'aboutir à un accord sur le fait qu'il n'y a pas eu d'imposition non conforme à la convention. Cependant, lorsque les deux instances compétentes conviennent que l'imposition par les deux États a été conforme à la convention, il n'y a pas de question non résolue et le cas peut être considéré comme clos, même dans le cas où il pourrait y avoir une double imposition non éliminée par les dispositions de la convention.

72. La procédure d'arbitrage n'est applicable que dans les cas où la personne concernée considère qu'une imposition non conforme aux dispositions de la convention a effectivement été le résultat de mesures prises par l'un des deux États contractants ou par ces deux États; en revanche, elle n'est pas applicable dans les cas où l'on soutient que de telles mesures pourraient éventuellement entraîner une telle imposition même si de tels cas peuvent être présentés aux autorités compétentes en vertu du paragraphe 1 de l'article [...]. À cet effet, il faut considérer que l'imposition est due aux mesures prises par l'un des États contractants ou par ces deux États dès lors que, par exemple, l'impôt a été payé, cotisé ou déterminé d'une autre manière ou même dans les cas où le contribuable a reçu offi-

ciellement une notification des autorités fiscales selon laquelle elles envisagent de l'imposer sur un certain élément de revenu.

73. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 5 ne prévoit l'arbitrage que pour les questions non résolues faisant l'objet d'une demande formulée en vertu du paragraphe 1 de l'article. Les États qui souhaitent élargir le champ d'application du paragraphe aux cas de procédure amiable couverts par le paragraphe 3 de l'article ont la possibilité de le faire. Dans certains cas, une procédure amiable peut résulter d'autres dispositions spécifiques d'une convention, telles que l'alinéa 2, *d* de l'article 4. Selon cet alinéa, les autorités compétentes sont, dans certains cas, tenues de régler d'un commun accord la question de la situation d'un particulier qui est résident des deux États contractants. Comme l'indique le paragraphe 20 des commentaires sur l'article 4, ces cas doivent être résolus conformément à la procédure prévue à l'article 25. Si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord sur ce cas et qu'il en résulte une imposition non conforme à la convention (en vertu de laquelle le particulier ne doit être résident que d'un seul État aux fins de la convention), la situation du contribuable relève du paragraphe 1 de l'article 25 et, par conséquent, le paragraphe 5 est applicable.

74. Dans certains États, les autorités compétentes peuvent avoir la possibilité de déroger à une décision judiciaire sur un point particulier dans le cadre d'un cas soumis aux autorités compétentes. Ces États ont par conséquent la possibilité d'omettre la seconde phrase de ce paragraphe.

75. La présentation d'un cas à l'autorité compétente de l'autre État, qui correspond au début de la période de [trois] ans mentionnée dans le paragraphe, peut être le fait de la personne ayant soumis le cas à l'instance compétente du premier État en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 (par exemple, en présentant ce cas à l'instance compétente de l'autre État au même moment ou ultérieurement), ou de l'instance compétente du premier État. Cette dernière contacterait alors l'instance compétente de l'autre État en vertu du paragraphe 2 si elle ne parvient pas elle-même à une solution satisfaisante pour résoudre ce cas. Lorsqu'il s'agit de déterminer le début de cette période de [trois] ans, un cas ne sera considéré comme ayant été présenté à l'instance compétente de l'autre État que si suffisamment de renseignements lui ont été soumis pour qu'elle puisse décider du bien-fondé de l'objection sous-jacente. L'accord amiable déterminant les modalités d'application du paragraphe 5 (voir l'annexe) devraient mentionner quels types de renseignements sont en principe suffisants à cet effet.

76. Le paragraphe aborde également la relation entre le processus d'arbitrage et le droit aux voies de recours internes. Afin que le processus

d'arbitrage soit efficace et pour éviter des décisions contradictoires, [...] un processus d'arbitrage [ne doit pas être possible] si les questions [pertinentes] [...] ont déjà été résolues par le biais d'une procédure judiciaire dans l'un ou l'autre des États (ce qui signifie qu'un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États contractants a déjà rendu sur ces questions une décision qui s'applique à cette personne). Cette disposition est cohérente avec l'approche adoptée par la plupart des pays en ce qui concerne la procédure amiable, approche selon laquelle :

a) Une personne ne peut simultanément poursuivre une procédure amiable et un recours devant les tribunaux nationaux. Lorsqu'un recours devant les tribunaux est encore possible, les autorités compétentes peuvent généralement exiger que le contribuable accepte de suspendre ce recours ou, s'il s'y refuse, peuvent suspendre la procédure amiable dans l'attente que le recours en question soit épuisé.

b) Lorsque la procédure amiable est poursuivie en premier et aboutit à un accord, le contribuable et toutes les autres personnes directement concernées par le cas ont la possibilité de rejeter cet accord et de reprendre le recours devant les tribunaux qui avait été suspendu; réciproquement, si ces personnes préfèrent voir l'accord amiable s'appliquer, il leur faut alors renoncer à toute procédure de recours devant les tribunaux quant aux questions résolues par l'accord.

c) Lorsque les recours devant les tribunaux nationaux ont été poursuivis en premier et sont épuisés, une personne ne peut poursuivre la procédure amiable que pour demander l'élimination de la double imposition dans le second État. En effet, une fois rendue une décision de justice dans un cas particulier, la plupart des pays considèrent qu'il est impossible d'aller à l'encontre de cette décision dans le cadre de la procédure amiable et limitent donc l'application de la procédure amiable à la demande d'un allégement dans l'autre État.

Ces mêmes principes généraux devraient s'appliquer à toute procédure amiable concernant une ou plusieurs questions soumises à arbitrage. Il serait donc inutile de soumettre une question à arbitrage sachant que l'un des pays n'a pas toute latitude quant à sa réponse à la décision arbitrale. Ce ne serait pourtant pas le cas si le pays avait la possibilité de s'écarter d'une décision de justice dans le cadre de la procédure amiable (voir le paragraphe 74); dans une telle situation, le paragraphe 5 pourrait être modifié en conséquence.

77. Un second point concerne la relation entre la procédure de recours interne et la procédure d'arbitrage dans le cas où le contribuable n'a pas encore entamé (ou n'a pas épuisé) les recours devant les tribunaux. Dans un tel cas, l'approche la plus cohérente par rapport à la structure fondamentale de la procédure amiable serait d'appliquer à l'arbitrage ces mêmes principes généraux. La procédure de recours interne se verrait alors suspendue en l'attente des résultats de la procédure amiable qui inclut l'arbitrage des questions que les autorités compétentes ne sont pas en mesure de résoudre; un accord amiable provisoire serait alors conclu en fonction de cette décision. Comme dans les autres cas de procédure amiable, cet accord serait alors soumis au contribuable qui pourrait alors soit l'accepter, renonçant ainsi à toute autre forme de recours devant les tribunaux, soit le rejeter afin de pouvoir poursuivre ces recours.

78. Cette approche est conforme à la nature du processus d'arbitrage telle que définie au paragraphe 5. L'objectif de ce processus est de permettre aux autorités compétentes de résoudre les questions non résolues ayant jusque-là fait obstacle à un accord. Une fois cet accord obtenu via l'arbitrage, le caractère essentiel de l'accord amiable reste inchangé.

79. Dans certains cas, cette approche obligera les parties à consacrer du temps et des ressources à un processus d'arbitrage aboutissant à un accord amiable qui ne sera pas accepté par le contribuable. L'expérience démontre toutefois qu'il est très rare en pratique que le contribuable rejette un accord amiable et lui préfère un recours devant les tribunaux. En outre, dans de tels cas, il faut s'attendre à ce que les tribunaux judiciaires ou administratifs nationaux prennent note du fait qu'une solution qui aurait lié les deux États a été proposée au contribuable.

80. Dans certains États, les questions non résolues par les autorités compétentes ne peuvent être soumises à l'arbitrage que si les recours aux tribunaux sont épuisés. Afin de mettre en œuvre une procédure d'arbitrage, ces États pourraient envisager une autre méthode consistant à demander à une personne de renoncer au droit de recourir aux tribunaux avant que l'arbitrage puisse avoir lieu. Pour ce faire, la seconde phrase du paragraphe pourrait être remplacée par la suivante : « Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à l'arbitrage si l'une des personnes directement concernées par cette affaire a toujours le droit, en vertu de la législation interne de l'un ou l'autre État, de soumettre ces questions aux tribunaux judiciaires ou administratifs de cet État ou si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tel tribunal judiciaire ou administratif. » Pour éviter de se trouver dans la situation où un contribuable serait tenu de renoncer à recourir aux tribunaux sans aucune garantie quant à l'issue du cas, il serait alors important de modifier également le

paragraphe afin de prévoir un mécanisme qui garantisse par exemple que la double imposition sera effectivement éliminée. Par ailleurs, du fait que le contribuable renoncerait alors au droit d'être entendu par des tribunaux nationaux, le paragraphe devrait également être modifié afin de faire en sorte que des garanties juridiques suffisantes lui soient accordées en ce qui concerne sa participation à la procédure d'arbitrage afin de se conformer aux conditions qui peuvent s'appliquer en vertu du droit interne pour qu'une telle renonciation soit acceptable dans le cadre du système juridique applicable (ainsi, dans certains pays, cette renonciation peut ne pas être acceptable si la personne concernée ne s'est pas vu garantir le droit d'être entendue oralement au cours de l'arbitrage).

81. Le paragraphe 5 stipule que, [à moins que l'une ou l'autre instance compétente s'accordent sur une solution différente dans un délai de six mois après que la décision leur a été communiquée, ou] à moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable qui applique la décision d'arbitrage, cette décision lie les deux États. Ainsi, l'imposition de toute personne directement concernée par le cas doit être conforme à la décision prise quant aux questions soumises à arbitrage et l'accord amiable qui est présenté à cette personne doit être fondé sur les décisions auxquelles le processus d'arbitrage a donné lieu.

82. Comme il est indiqué à l'alinéa 76, *b* ci-dessus, lorsqu'un accord amiable a été conclu avant que les recours aux tribunaux nationaux aient été épuisés, il est normal que les autorités compétentes exigent, comme condition d'application de l'accord, que les personnes concernées renoncent à l'exercice des recours aux tribunaux dont elles pourraient encore disposer en ce qui concerne les questions couvertes par l'accord. En l'absence d'une telle renonciation, une décision ultérieure de justice pourrait effectivement empêcher les autorités compétentes d'appliquer l'accord. Par conséquent, aux fins du paragraphe 5, si une personne à laquelle l'accord amiable qui applique la décision d'arbitrage est présenté n'accepte pas de renoncer à l'exercice de recours devant les tribunaux, cette personne doit être considérée comme n'ayant pas accepté cet accord.

83. La décision d'arbitrage ne lie les États que quant aux questions spécifiques soumises à arbitrage. Bien que rien n'empêche les autorités compétentes de régler des cas similaires (y compris des dossiers impliquant les mêmes personnes mais couvrant des périodes d'imposition différentes) en se fondant sur cette décision, cela ne constitue aucunement une obligation et chaque État a le droit d'adopter une approche différente pour régler ces autres cas.

Le paragraphe 5 autorise les autorités compétentes à s'entendre sur une solution différente de la solution adoptée dans la décision arbitrale pour autant

qu'elles le fassent dans les six mois après que la décision arbitrale leur a été communiquée. La décision arbitrale n'est donc pas contraignante si les deux instances compétentes considèrent que la décision n'est pas pertinente et qu'elles sont en mesure de convenir d'une solution différente dans les limites de la période fixée. Un accord mutuel ultérieur qui différerait de la décision arbitrale n'est pas permis aux termes du paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de l'OCDE, mais il l'est en vertu de l'article 12 de la convention d'arbitrage de l'Union européenne :

> 85. Selon la dernière phrase du paragraphe, les modalités d'application du processus d'arbitrage sont réglées par accord amiable. Certaines de ces modalités pourraient également être réglées dans l'article lui-même, dans un avenant ou par un échange de notes diplomatiques. Quelle que soit la forme de l'accord, il devra établir les règles structurelles et procédurales devant être respectées pour l'application du paragraphe, en prenant en compte que le paragraphe exige que la décision d'arbitrage lie les deux États. Cet accord devrait de préférence être rédigé au même moment que la convention, de façon à ce qu'il soit signé, et à ce qu'il s'applique, immédiatement après que le paragraphe lui-même entre en vigueur. Puisque l'accord décrit le processus à suivre pour soumettre à arbitrage les questions non résolues, il est également important de le rendre public. On trouvera en annexe un modèle d'accord ainsi que des commentaires sur les règles procédurales qu'il inclut.

19. À tout moment après qu'un arbitrage a été demandé en application du paragraphe 5 et avant que les arbitres aient communiqué une décision aux autorités compétentes, celles-ci peuvent convenir d'une résolution des questions non résolues qui ont conduit à arbitrage. Si elles le font, le cas est considéré comme résolu par la procédure amiable et nulle décision arbitrale n'est rendue. Les autorités compétentes ne sont toutefois pas autorisées à mettre fin à la procédure d'arbitrage sans avoir résolu le cas. Autrement, ce serait un coup porté à la certitude qui s'attache au processus d'arbitrage (par exemple, la personne qui a présenté le cas en application du paragraphe 1 pourrait avoir renoncé à des recours judiciaires du fait que le cas a été soumis à arbitrage).

C. Autres questions de procédure relatives à la procédure amiable

20. La dernière phrase du paragraphe 4 de l'article 25 (variantes A et B) autorise les autorités compétentes à concevoir des procédures bilatérales pour la mise en œuvre de la procédure amiable. Les paragraphes ci-après examinent à cet égard divers aspects de la procédure amiable et contiennent des suggestions concernant ceux qui pourraient être adoptés par les autorités compé-

tentes. Ces suggestions ne sont pas exhaustives et il faudrait les adapter ou les compléter en fonction de l'expérience et de la situation de chaque pays.

a) *Aspects de la procédure amiable à examiner*

21. Les modalités devraient être adaptées au nombre et aux catégories de problèmes dont les autorités compétentes auront normalement à connaître ainsi qu'aux moyens administratifs et aux ressources dont celles-ci disposeront. Elles ne devraient pas présenter une structure rigide, mais au contraire avoir le degré de souplesse nécessaire pour faciliter la consultation et l'accord, et non y faire obstacle par des règles et mécanismes de procédure complexes. Il faudra tout de même que ces modalités, si simples soient-elles, s'assortissent de certaines règles minimales qui permettent aux contribuables de connaître les droits et obligations de caractère fondamental que prévoit la procédure amiable. Ces règles minimales devraient sans doute porter sur les questions suivantes :

— À quel stade de l'affaire le contribuable peut-il s'adresser aux autorités compétentes en vertu de la procédure amiable ?

— Le contribuable qui veut saisir les autorités compétentes doit-il présenter sa demande sous une forme particulière ?

— Doit-il y avoir un délai au-delà duquel le contribuable ne peut plus porter son cas devant les autorités compétentes ?

— Un contribuable qui recourt aux autorités compétentes est-il tenu par la décision de celles-ci et doit-il renoncer au recours à d'autres procédures administratives ou judiciaires ?

— Le contribuable peut-il participer aux activités des autorités compétentes et, dans l'affirmative, selon quelles modalités ? Quels renseignements est-il tenu de fournir ?

b) *Nécessaire coopération de la personne qui fait la demande*

22. L'issue de la procédure amiable dépend dans une large mesure de la coopération de la personne qui a fait la demande. Cette personne doit, en particulier, aider les autorités compétentes à établir les faits sur lesquels le cas est fondé. Cela exige de la personne qu'elle fasse un exposé complet et exact de tous les faits et éléments de preuves connus de cette personne. Quand, en particulier, les transactions ont eu lieu dans l'autre État contractant, la personne qui a fait la demande doit fournir la documentation pertinente établissant les conditions de ces transactions et fournir une information complète sur les faits et circonstances de ces transactions.

23. L'instance compétente peut, en particulier, exiger de la personne qui fait la demande qu'elle fournisse dès que possible ce qui suit :

— Une description du contexte général du cas, ce qui comprendrait une description des activités économiques des personnes en question ainsi qu'une description des contrats et arrangements qui constituent ce contexte, tel qu'accord d'actionnaire, accord de partenariat, accord de licence ou accord de projet;

— Les détails de la situation qui aurait eu ou qui aurait pu avoir comme résultats une imposition contraire aux dispositions de la convention, lesquels pourraient comprendre, par exemple, les détails de transactions ou de faits (tels que paiement ou livraison d'un bien ou fourniture d'un service) qui ont été caractérisés d'une certaine manière par l'administration fiscale de l'autre État contractant, soutenu par toute la documentation pertinente et, en particulier, les documents qui ont été présentés à l'administration fiscale de l'autre État contractant;

— Les montants de revenus et d'impôt dont il s'agit (ou une estimation);

— Les états financiers de la (des) personne(s) engagées dans les transactions ou activités en cause;

— Un aperçu des années ou périodes fiscales considérées par le cas (dans chaque État, si ceux-ci sont différents);

— Une description de l'état procédural du cas dans l'autre État contractant pour savoir, par exemple, s'il y a eu rapport d'audit, évaluation de l'impôt, formation d'un recours; et

— Une référence aux dispositions pertinentes du traité fiscal applicable et analyse justifiant qu'il y aura une imposition non conforme à ces dispositions (il faudrait aussi fournir, quand cela est possible, l'analyse juridique des autorités fiscales de l'autre État contractant).

24. Il peut être difficile d'obtenir certains des éléments d'information ci-dessus quand les transactions en question font intervenir des parties tiers qui ne sont pas des entreprises associées de la personne qui fait la demande. En outre, certains éléments d'information pourraient ne pas être accessibles au moment de la demande. Les éléments d'information fournis au stade initial devraient toutefois être suffisants pour permettre à l'instance compétente à laquelle le cas est présenté pour se prononcer sur la justification de l'objection. Une instance compétente ne serait de toute façon pas capable d'engager une procédure amiable lorsque la personne qui fait la demande fournit des éléments d'information insuffisants ou inadéquats.

25. La procédure amiable visée au paragraphe 1 de l'article 25 ne peut être engagée que lorsqu'une personne considère que les actions de l'un ou des deux États aboutissent ou aboutiront à une imposition qui n'est pas conforme

aux dispositions de la convention. Il peut y avoir des cas de double imposition parce qu'un contribuable a omis d'observer les règles procédurales (par exemple, l'expiration des dates limites) sans qu'il y ait une quelconque imposition contraire aux dispositions de la convention; dans ces cas-là, il ne pourra pas être fait appel à la procédure amiable.

c) *Informations sur les ajustements*

26. Les autorités compétentes devraient déterminer les renseignements qu'une autorité compétente doit fournir à l'autre en ce qui concerne les ajustements faisant intervenir une imputation de revenu et le moment où ces renseignements doivent être fournis. Par exemple, ces renseignements pourraient porter sur les ajustements soit proposés, soit opérés par l'administration fiscale d'un pays, sur les entités apparentées intéressées et sur la nature générale de l'ajustement.

27. D'une façon générale, la plupart des autorités compétentes estimeront probablement que la communication d'office de ces renseignements n'est pas nécessaire ou souhaitable. Peut-être l'autorité compétente du pays qui opère l'ajustement aura-t-elle du mal ou perdra-t-elle beaucoup de temps à obtenir les renseignements et à les préparer de manière qu'ils puissent être utilement transmis à l'autre autorité compétente, et peut-être celle-ci, de son côté, aura-t-elle des difficultés à absorber la masse d'informations reçues. En tout état de cause, il y a tout lieu de penser que, dans la plupart des cas, la société contribuable concernée notifiera la procédure entamée à l'entité qui lui est apparentée dans l'autre pays et que cette dernière sera ainsi à même d'informer à son tour l'autorité compétente dont elle relève. C'est pourquoi le fonctionnement du système de consultations se trouverait facilité si une administration fiscale qui envisage d'opérer un ajustement risquant d'avoir une incidence internationale en prévenait le contribuable concerné le plus tôt possible.

28. Certaines autorités compétentes, sans tenir à être informées d'office de tous les ajustements opérés dans l'autre pays, souhaiteront peut-être être averties à l'avance soit par leurs propres contribuables, soit par les autorités compétentes de l'autre pays, des cas sérieux qui se présentent ou de la forme et de l'ampleur d'une action entreprise dans certains cas précis; peut-être souhaiteront-elles de même transmettre elles aussi des renseignements de cette nature. Il y aurait alors lieu de mettre au point les modalités d'obtention de ces renseignements. Certaines autorités compétentes voudront peut-être appliquer ce système d'information préalable à des cas moins sérieux et en étendre ainsi le champ d'application.

d) *Mise en œuvre de la consultation de l'instance compétente au moment des ajustements proposés ou finalisés*

29. Le paragraphe 1 de l'article comprend les règles générales concernant la présentation d'un cas par le contribuable. L'instance compétente à laquelle un cas est dûment présenté doit d'abord voir si elle est elle-même capable d'arriver à une solution satisfaisante. Si elle n'est pas capable de la faire, il faut qu'elle se prononce sur la question de savoir à quel stade elle consultera l'instance compétente de l'autre État.

30. La plupart des autorités compétentes, tout au moins au début de leurs activités, préféreraient probablement que la procédure ne soit pas invoquée au moment où un ajustement est proposé et qu'elle ne le soit même pas au moment où il est effectivement opéré. Il arrive qu'un ajustement envisagé ne soit jamais opéré et même qu'un ajustement effectivement opéré n'entraîne pas le dépôt d'une demande d'ajustement corrélatif ou que celui-ci, s'il est demandé, se fasse sans difficulté. De nombreuses autorités compétentes pourraient donc décider que la procédure ne devrait pas être invoquée avant que l'ajustement corrélatif (ou une autre décision fiscale du second pays) ne soit intervenu.

31. Toutefois, certaines autorités compétentes préféreront peut-être que la procédure bilatérale soit invoquée plus tôt, par exemple au moment où l'ajustement est proposé. Une telle façon de faire rend sans doute le processus de consultation plus facile en ce sens que le premier pays n'aura pas encore de position arrêtée. En pareil cas, l'autre autorité compétente devrait être prête à s'entretenir de l'affaire, dès ce stade, avec la première autorité. D'autres autorités compétentes seront peut-être disposées à laisser la décision au contribuable et donc à accepter que la procédure soit mise en mouvement à n'importe quel moment à partir de celui où l'ajustement est proposé.

32. En tout état de cause, la procédure amiable doit pour le moins permettre au contribuable de savoir à quel moment il peut en réclamer la mise en mouvement et à quelle autorité compétente il doit s'adresser. La forme sous laquelle la demande doit être présentée devrait être elle aussi spécifiée, encore qu'il soit probable qu'une forme simple sera normalement suffisante.

e) *Ajustements corrélatifs*

i) Règle de base

33. Il est reconnu que, pour être efficace, une convention prévoyant des ajustements corrélatifs doit également stipuler que ces ajustements n'auraient à obéir à aucune disposition de droit interne, d'ordre procédural ou autre. C'est ainsi que des dispositions comme celles qui ont trait à la prescription et au caractère non révisable de l'assiette de l'impôt devraient être écartées

afin de permettre que l'ajustement corrélatif soit opéré, comme le demande la dernière phrase du paragraphe 2 de l'article 25. Si, dans certains pays, les dispositions d'une convention ne peuvent prévaloir sur de tels aspects du droit interne, il y aurait lieu d'indiquer que cela constitue une exception à la disposition prévoyant l'ajustement corrélatif, tout en espérant que le droit interne pourra être modifié pour permettre l'application de la convention afin d'éviter d'avoir besoin d'une telle disposition exceptionnelle.

ii) Procédure du recours à l'autorité compétente

34. Le paragraphe 2 de l'article 9 ne prescrit pas la méthode de l'ajustement corrélatif du fait que cela dépend de la nature de l'ajustement initial et de son effet sur l'impôt payable sur les bénéfices de l'entreprise associée. Vu l'ajustement corrélatif nécessaire imposé par l'article 9, il est clair que la procédure amiable doit être applicable à ce stade. Ainsi, si les autorités de l'État contractant qui est tenu de procéder à pareille ajustement ne précisent pas eux-mêmes l'ajustement corrélatif à opérer, le contribuable devrait avoir le droit d'invoquer la procédure amiable. Quand un contribuable invoque l'instance compétente d'un État contractant, cette instance compétente peut se trouver en mesure de disposer de l'affaire sans avoir à consulter l'instance compétente de l'autre État contractant, comme il est dit dans la première partie du paragraphe 2 de l'article 25. À titre d'exemple, la première autorité compétente sera peut-être en mesure de s'occuper d'un problème pouvant avoir des incidences internationales à la suite d'un ajustement proposé par un service du fisc autre que l'administration centrale. C'est là, bien entendu, un aspect du droit interne sur lequel influera la convention.

35. Un autre principe de base de la procédure est que les autorités compétentes doivent préciser dans quelle mesure, et de quelle façon, un contribuable peut être autorisé à participer à la procédure qu'il engage. Quelques pays se montreront assez favorables à une participation raisonnable du contribuable. Certains souhaiteront peut-être autoriser celui-ci à présenter des renseignements et même à comparaître devant les autorités. D'autres limiteront peut-être sa participation à la production de renseignements. Les autorités compétentes exigeront probablement du contribuable qui s'adresse à elles qu'il leur soumette les renseignements nécessaires pour qu'elles puissent trancher. En outre, certaines pourront, le cas échéant, exiger que la présentation de renseignements fournis par le contribuable soit autant que possible conforme à des normes comptables admises au plan international, afin que les renseignements offrent un certain degré d'uniformité et d'objectivité. Il faut noter que la mise au point de normes comptables internationales connaît actuellement une évolution rapide, ce qui devrait faciliter la tâche des autorités compétentes. Toujours dans le cadre de la participation du contribuable à la procédure, il

faudrait que celui-ci soit informé de la suite donnée à l'affaire par l'autorité compétente.

36. Les autorités compétentes devront décider de la façon dont se dérouleront leurs consultations une fois celles-ci engagées. On peut penser que la nature de ces consultations dépendra du nombre et du caractère des cas à examiner. Les autorités compétentes devront faire preuve de souplesse en la matière et ne se fermer aucune possibilité de communication, de façon que ce soit la méthode la mieux adaptée à l'objet qui soit utilisée.

37. Plusieurs méthodes sont possibles : consultations officieuses par correspondance ou directes; organisation de rencontres entre spécialistes ou experts comptables de chacun des pays intéressés, dont les conclusions seraient soumises à l'agrément ou à la confirmation des autorités compétentes; désignation d'une commission mixte chargée d'examiner un cas ou une série de cas difficiles : organisation de rencontres personnelles officielles des représentants des autorités compétentes, etc. Bien qu'il ne semble pas souhaitable de fixer de délai aux autorités compétentes pour clore l'examen d'une affaire, dont la complexité peut varier selon les cas, celles-ci devraient élaborer des méthodes de travail permettant un traitement rapide des cas qui leur sont présentés et s'efforcer d'éviter tout retard inutile.

38. Comme on l'a vu à propos des paragraphes 25 et 42 des commentaires de l'OCDE, cités dans le paragraphe 9 ci-dessus, un important principe de base de la procédure de recours à l'autorité compétente a trait aux conséquences que ce recours entraîne pour le contribuable. Un contribuable doit-il être lié par la décision de l'autorité compétente ? En d'autres termes, doit-il renoncer à d'autres moyens de recours, par exemple aux procédures judiciaires ou administratives nationales ? Si les autorités compétentes veulent effectivement donner à leur procédure un caractère exclusif et contraignant, il faudra que la convention contienne une disposition rédigée dans ce sens. Il est probable que l'on pourra arriver à ce résultat en vertu de la délégation générale de pouvoir stipulée au paragraphe 4 de l'article 25, en exigeant du contribuable qu'il renonce à recourir à ces autres procédures. Toutefois, même compte tenu de cette suggestion, certains pays estimeront peut-être que leur droit interne requiert une stipulation plus expresse pour permettre que la procédure de recours à l'autorité compétente ait un caractère obligatoire, surtout en raison du fait que la pratique actuelle consacrée dans les conventions est de ne pas donner à la procédure un caractère exécutoire. Peut-être certaines autorités compétentes souhaiteront-elles conférer à leurs décisions un caractère exécutoire pour ne pas courir le risque, après s'être donné la peine de rechercher un accord, de voir le contribuable en refuser les conséquences s'il estime pouvoir obtenir un meilleur résultat des tribunaux ou d'autres instances. Dans d'autres pays, les autorités compétentes voudront peut-être suivre la pratique

actuelle et ne souhaiteront donc pas imposer une telle contrainte au contribuable ou ne pourront peut-être pas le faire en vertu des dispositions de leur droit interne. Il semble que ce soit là un domaine dans lequel la pratique qui est en train de s'élaborer pourrait constituer une référence utile.

39. S'agissant de la procédure de recours aux autorités compétentes, un problème fondamental est de savoir dans quelle mesure celles-ci doivent se sentir tenues de parvenir à un accord sur une question qui leur est soumise. La convention demande qu'il y ait au minimum consultation et que l'on s'efforce de trouver une solution aux doubles impositions économiques. Mais la consultation doit-elle déboucher sur un accord ? On peut supposer qu'en cas de désaccord, les entreprises apparentées se trouveraient le plus souvent dans une situation de double imposition incompatible avec les dispositions de la convention, par exemple lorsqu'un pays se serait opposé à un ajustement corrélatif parce que l'ajustement initial n'était pas conforme au principe de l'assimilation à une opération normale. En revanche, un accord entraînerait un ajustement corrélatif, une modification de l'ajustement initial suivie d'un ajustement corrélatif ou peut-être, l'annulation de l'ajustement initial. Il s'agit donc essentiellement de savoir si la procédure de consultation devrait être régie par l'obligation de parvenir à un accord.

40. Il convient d'observer qu'en pratique cette question n'est pas aussi importante qu'il peut paraître. L'expérience de la plupart des autorités compétentes, tout au moins en ce qui concerne les différends entre pays développés, prouve qu'en fin de compte on arrive presque toujours à un accord ou à une solution. Certes, celle-ci sera souvent un compromis, mais le compromis est un aspect essentiel de la procédure de consultation et de négociation. La décision des autorités compétentes de s'obliger à parvenir à un accord ne constituerait donc, en réalité, qu'un modeste progrès. Toutefois, certains pays considéreraient sans doute que l'adoption formelle d'une telle règle aurait des conséquences juridiques importantes et partant ne seraient pas disposés à l'accepter.

41. Il a été reconnu que, pour certains pays, la procédure de l'accord se trouverait sensiblement facilitée si les autorités compétentes, face à un cas vraiment difficile ou à une impasse, pouvaient faire appel soit officiellement, soit officieusement à des experts de l'extérieur qui leur donneraient un avis consultatif ou les aideraient de toute autre manière à régler la question. Ces experts pourraient être des personnes associées ou antérieurement associées à d'autres administrations fiscales et possédant l'expérience requise dans ce domaine. Pour l'essentiel, c'est dans une large mesure l'action personnelle de ces experts qui serait importante. Ce recours à une assistance extérieure pourrait présenter de l'utilité même dans les cas où les autorités compétentes ne se considéreraient pas comme tenues de parvenir à un accord puisque l'assis-

tance extérieure, en apportant un point de vue neuf, permettrait peut-être de sortir de l'impasse.

f) *Publicité des règles de procédure et des décisions adoptées par les autorités compétentes*

42. Les autorités compétentes devraient rendre publiques les règles de procédure qu'elles auraient adoptées en ce qui concerne leur processus de consultation. L'exposé de ces règles de procédure devrait être aussi complet que possible et porter au moins sur les points examinés ci-dessus.

43. Lorsque les consultations auraient abouti à une décision de fond dans un domaine important, décision qui pourrait raisonnablement être considérée comme offrant une indication sur les points de vue des autorités compétentes, ces dernières devraient prendre des mesures pour la publication de cette décision dans leurs pays respectifs.

g) *Procédures de mise en œuvre des ajustements*

44. Les autorités compétentes devraient étudier les procédures éventuellement requises pour donner effet aux divers ajustements. Il y aurait lieu d'examiner les points suivants, par exemple :

i) Le premier pays peut envisager de différer le paiement d'une redevance fiscale au titre de l'ajustement ou même d'y renoncer si, par exemple, le règlement ou le remboursement d'une dépense engagée par l'entreprise associée n'est pas autorisé au moment considéré du fait de restrictions monétaires ou autres imposées par le second pays;

ii) Le premier pays peut envisager l'adoption de mesures destinées à faciliter l'ajustement et le paiement d'un montant réimputé. Ainsi, si un revenu est imputé à une société mère à raison de services fournis à une filiale étrangère, ladite filiale peut être autorisée, en ce qui concerne le pays où est située la société mère, à ouvrir dans ses registres un compte créditeur au nom de cette société, qui ne sera alors pas imposable dans son pays de résidence pour l'inscription ou le paiement du montant à recevoir. Ledit paiement ne doit pas être considéré comme un dividende par le pays de résidence de la filiale;

iii) Le second pays peut envisager l'adoption de mesures destinées à faciliter l'ajustement et le paiement d'un montant réimputé. Il peut par exemple reconnaître le paiement effectué à ce titre en tant qu'élément déductible, même si, avant l'ajustement, il

n'existait aucune obligation légale de payer ledit montant. Il s'agit là en réalité d'un aspect de l'ajustement corrélatif.

h) *Procédures unilatérales*

45. Les paragraphes qui précèdent ont presque entièrement trait aux procédures bilatérales dont les autorités compétentes doivent convenir pour la mise en œuvre de la procédure amiable. Une autorité compétente peut juger utile d'instituer en outre certaines règles ou procédures unilatérales touchant ses relations avec ses propres contribuables, afin de les leur faire mieux comprendre. Ces règles unilatérales peuvent concerner des questions telles que la procédure à suivre pour porter une affaire à l'attention de l'autorité compétente; l'autorisation qui est donnée aux contribuables de soumettre promptement leur cas à l'autorité compétente, même si, à ce stade, la procédure bilatérale n'exige aucune consultation; la question de savoir si, en cas de recours du contribuable à l'autorité compétente, celle-ci soulèvera de nouveaux problèmes d'ordre interne (dits problèmes « affirmatifs ») entre les autorités fiscales nationales et le contribuable si le contribuable s'adresse à l'instance compétente et demande une information qui aidera l'autorité compétente à régler les différents cas.

46. Ces règles unilatérales concernant les pratiques d'une autorité compétente ne nécessitent pas l'accord de l'autre autorité compétente, puisqu'elles ne dépassent pas le niveau des relations de ladite autorité compétente avec ses propres contribuables. Cependant, il paraît opportun qu'elles soient communiquées aux autorités compétentes de l'autre État partie à la convention, et d'éviter autant que possible des différences sensibles entre ces règles dans les diverses conventions.

D. Interaction entre la procédure amiable et le mécanisme de règlement des différends prévu par l'Accord général sur le commerce des services

47. Dans certains cas rares, un différend entre pays concernant l'application de la règle dite de traitement national de l'article XVII de l'Accord général sur le commerce des services (AGCS) aux impôts visés par un traité fiscal pourrait conduire à la fois à la procédure amiable et aux mécanismes de résolution des différends de l'AGCS. Ce problème, la solution adoptée dans l'AGCS concernant les traités fiscaux qui existaient à l'époque où il est entré en vigueur et une solution possible concernant les traités fiscaux ultérieurs sont examinés dans les paragraphes ci-après des commentaires sur l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE, que les États peuvent souhaiter prendre en considération dans la négociation d'un traité fiscal :

88. L'application de l'Accord général sur le commerce des services (AGCS) qui est entré en vigueur le 1er janvier 1995 et que tous les pays membres ont signé pose des problèmes particuliers concernant la procédure amiable.

89. Le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS stipule que les différends concernant l'article XVII de l'Accord relatif à la règle du traitement national ne peuvent être réglés selon les mécanismes de règlement des différends prévus par les articles XXII et XXIII de l'Accord si la mesure en cause « relève d'un accord international conclu entre eux pour éviter les doubles impositions » (une convention fiscale, par exemple). S'il existe un désaccord sur la question de savoir si une mesure « relève » d'un accord international, la suite du paragraphe 3 prévoit que l'un ou l'autre État membre aura la faculté de porter cette question devant le Conseil du commerce des services qui soumettra la question à arbitrage. Une note de bas de page prévoit cependant l'importante exception suivante : si le différend porte sur un accord international déjà existant au moment de l'entrée en vigueur de l'AGCS, la question ne peut être soumise au Conseil du commerce des services sauf en cas d'accord entre les deux États.

90. Ce paragraphe pose deux problèmes particuliers en ce qui concerne les conventions fiscales.

91. En premier lieu, la note de bas de page mentionnée ci-dessus prévoit un traitement différent des conventions conclues avant et après l'entrée en vigueur de l'AGCS, un résultat qui peut être considéré comme inapproprié, en particulier lorsqu'une convention qui s'applique déjà au moment de l'entrée en vigueur de l'AGCS fait l'objet d'une renégociation ou lorsqu'un avenant à une telle convention est conclu ultérieurement.

92. En second lieu, le terme « relève » est ambigu, ce que démontre bien le fait que le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS prévoit à la fois une procédure d'arbitrage et une clause qui dispense les conventions préexistantes de son application en ce qui concerne le règlement des désaccords relatifs à son interprétation. S'il semble clair qu'un pays ne puisse pas soutenir de bonne foi[50] qu'une mesure concernant un impôt auquel aucune disposition d'une convention fiscale ne s'applique relève de cette convention, on peut se demander si le terme « relève » vise toutes les mesures relatives aux impôts qui sont couverts par l'ensemble des dispositions de la convention fiscale ou seulement par certaines d'entre elles.

---

50 L'obligation d'appliquer et d'interpréter les traités de bonne foi est formellement reconnue dans les articles 26 et 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités. Ainsi, l'exception contenue dans le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS ne s'applique qu'aux différends de bonne foi.

93. Les États contractants peuvent souhaiter éviter ces difficultés en étendant sur un plan bilatéral l'application de la note portant sur le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS aux conventions conclues après l'entrée en vigueur de l'Accord. Une telle extension bilatérale, qui compléterait, sans s'y opposer de quelque façon que ce soit, les obligations des États contractants qui résultent de l'AGCS, pourrait se faire par l'adjonction à la convention du paragraphe suivant :

> Aux fins du paragraphe 3 de l'article XXII (Consultation) de l'Accord général sur le commerce des services, les États contractants conviennent que, nonobstant les dispositions de ce paragraphe, tout désaccord entre eux sur la question de savoir si une mesure relève de la présente convention ne peut être porté devant le Conseil du commerce des services, comme le prévoit ce paragraphe, qu'avec le consentement des États contractants. Toute incertitude quant à l'interprétation du présent paragraphe doit être résolue conformément au paragraphe 3 de l'article 25, ou à défaut, selon toute autre procédure dont conviennent les États contractants.

94. Des problèmes du même ordre que ceux qui sont exposés ci-dessus peuvent se poser en ce qui concerne d'autres accords bilatéraux ou multilatéraux relatifs aux échanges ou à l'investissement. Les États contractants sont libres, dans le cadre de leurs négociations bilatérales, de modifier les dispositions mentionnées ci-dessus afin de faire en sorte que les problèmes fiscaux relevant de leurs conventions fiscales soient réglés par la procédure amiable plutôt que par le mécanisme de règlement des différends ou par des accords comparables.

ANNEXE AUX COMMENTAIRES SUR LE PARAGRAPHE 5 DE L'ARTICLE 25 (VARIANTE B)

Modèle d'accord amiable sur l'arbitrage

1. Le Comité considère que les paragraphes de l'annexe des commentaires sur le paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE qui sont reproduits ci-dessous sont pertinents aux fins de l'application du paragraphe 5 de la variante B de l'article. Les nouveaux commentaires figurant entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE, ont été insérés afin de marquer les différences entre les deux versions du paragraphe, de même que les différences introduites dans le modèle d'accord amiable lui-même, qui sont premièrement :

— Le modèle d'accord mutuel type ci-après dispose que, à moins que les autorités compétentes ne conviennent, dans un cas particulier, que le Comité d'arbitrage rendra une décision indépendante, la « dernière meilleure offre » ou la « dernière offre » (communément appelée « arbitrage baseball ») sera suivie. Pareil processus d'arbitrage simplifié est moins coûteux. Il sera plus rapide de choisir entre les positions des autorités compétentes sur chacune des questions à résoudre que de concevoir et d'émettre une opinion indépendante sur chacune de ces questions; en outre pareil choix peut n'exiger qu'un arbitre indépendant, même si la règle de base est d'avoir trois arbitres.

— L'accord mutuel type dispose aussi qu'un cas ne sera pas soumis à arbitrage si cela concerne moins qu'un certain montant d'impôt (à spécifier par les autorités compétentes). De tels cas ne seront soumis à arbitrage que si les autorités compétentes conviennent qu'il y a lieu de le faire (comme pour résoudre une question de principe). De toute évidence, cependant, les contribuables attendent des autorités compétentes qu'elles résolvent directement les cas de faible imposition et de nulle question de principe.

— Afin de garantir leur neutralité, l'accord type dispose que l'on demande aux arbitres désignés de remplir une déclaration disant que, pour autant qu'ils le sachent, il n'existe pas de circonstances pouvant donner lieu à des doutes justifiables concernant leur indépendance ou leur impartialité et qu'ils révéleraient promptement par écrit aux deux instances compétentes toutes circonstances de nature à marquer le cours du processus d'arbitrage.

— L'accord mutuel type contient quelques règles pour déterminer les rémunérations des arbitres.

2. Les paragraphes de l'OCDE compris dans l'annexe des commentaires sur le paragraphe 5 de l'article 25 sont rédigés comme suit :

1. Le texte suivant est un modèle d'accord que les autorités compétentes peuvent utiliser comme base pour un accord amiable visant à appliquer le processus d'arbitrage prévu par le paragraphe 5 de la [variante B de l'article]. Les paragraphes 2 à 43 ci-dessous présentent les différentes dispositions de l'accord et, dans certains cas, proposent des alternatives. Les autorités compétentes ont bien entendu la possibilité de modifier, d'ajouter ou de supprimer toutes dispositions de ce modèle d'accord lors de la conclusion de leur accord bilatéral.

Accord amiable sur la mise en œuvre du paragraphe 5 de l'article 25

Les autorités compétentes de l'[État A] et de l'[État B] ont conclu l'accord amiable suivant afin de déterminer les modalités d'application du processus d'arbitrage prévu au paragraphe 5 de l'article 25 de [titre de la convention], entrée en vigueur le [date d'entrée en vigueur]. Les autorités compétentes peuvent modifier ou compléter cet accord par échange de notes.

1. *Demande de soumission à arbitrage d'une affaire*

La demande visant à ce que les questions non résolues soulevées lors d'une procédure amiable soient soumises à arbitrage en vertu du paragraphe 5 de l'article 25 de la convention (la « demande d'arbitrage ») doit être formulée par écrit et envoyée à l'une des autorités compétentes. Elle doit contenir suffisamment d'informations pour décrire le cas. Cette demande doit également être accompagnée d'un document rédigé par chaque personne qui formule cette demande ou qui est concernée par le cas indiquant qu'aucune décision sur les mêmes questions n'a déjà été prise par un tribunal judiciaire ou administratif des États [...].

[Nulle demande d'arbitrage ne sera présentée par une instance compétente lorsque le montant des impôts considéré dans la procédure amiable pertinente est inférieur à [montant à déterminer par voie bilatérale] à moins que les deux instances compétentes ne conviennent qu'il y a lieu de la faire (comme pour résoudre une question de principe).]

2. *Délai de soumission d'un cas à la procédure d'arbitrage*

Une demande d'arbitrage ne peut être formulée qu'une fois écoulée une période de deux ans à compter de la date où le cas présenté à l'autorité compétente d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 de l'arti-

cle 25 a également été présenté à l'autorité compétente de l'autre État. À cette fin, un cas ne peut être considéré comme ayant été présenté à l'autorité compétente de cet autre État que si les renseignements suivants ont été transmis : [les renseignements et documents nécessaires seront spécifiés dans l'accord].

3. *Mandat*

Les autorités compétentes doivent convenir des questions devant être résolues par la commission d'arbitrage et les communiquer par écrit à la personne [ayant formulé la demande d'arbitrage] dans les trois mois suivant réception de cette demande d'arbitrage par [l'autorité compétente]. Ce document constituera le « mandat » de l'affaire. Nonobstant les paragraphes suivants de cet accord, les autorités compétentes peuvent également prévoir d'inclure au mandat des règles procédurales qui s'ajoutent à celles incluses dans ces paragraphes ou qui en diffèrent et qui traitent de toute autre question jugée nécessaire.

4. *Non-communication du mandat*

Si, dans le délai précisé au paragraphe 3 ci-dessus, [le mandat n'a pas été accepté par les autorités compétentes et communiqué à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage] les autorités compétentes[a], dans le mois qui suit, se communiquent entre elles par écrit la liste des questions que l'arbitrage doit résoudre. Toutes les questions ainsi communiquées durant cette période constituent le mandat provisoire. Durant le mois qui suit la nomination de la totalité des arbitres conformément au paragraphe 5 ci-dessous, ceux-ci doivent transmettre aux autorités compétentes et à la personne [ayant formulé la demande d'arbitrage] une version révisée du mandat provisoire basée sur les questions qui ont été communiquées. Durant le mois qui suit la réception de cette version révisée par les deux autorités compétentes, celles-ci ont la possibilité de s'accorder sur un mandat différent et de le communiquer par écrit aux arbitres et à la personne [qui a formulé la demande d'arbitrage]. Si elles

[a] Quelques membres du Comité d'experts des Nations Unies considèrent néanmoins que, dans cette situation, la personne ayant formulé la demande d'arbitrage doit pouvoir transmettre sa liste de questions devant être résolues par voie d'arbitrage. Lorsqu'il y a demande d'arbitrage, cette personne se fie à cet arbitrage et doit avoir le droit d'être compensée du manquement des autorités compétentes.

respectent ce délai, ce mandat différent deviendra le mandat de l'affaire. Si, au cours de ce délai, les autorités compétentes ne se sont pas entendues sur un mandat différent ou ne l'ont pas communiqué par écrit, la version révisée du mandat provisoire préparée par les arbitres constitue le mandat de l'affaire.

5. *Sélection des arbitres*

Dans un délai de trois mois après réception du mandat par la personne qui [a formulé la demande d'arbitrage] ou, si le paragraphe 4 s'applique, dans les quatre mois suivant réception par les deux autorités compétentes de la demande d'arbitrage, chaque autorité compétente nomme un arbitre. Dans les deux mois suivant la dernière de ces nominations, ces arbitres nomment un troisième arbitre qui agira en qualité de Président. Si un ou plusieurs arbitres n'ont pas été choisis durant la période prévue, ils devront être nommés par [le président du Comité d'experts de l'ONU en matière de coopération fiscale internationale, ou si le Président est un ressortissant ou résident de l'un des deux États considérés, par le membre le plus ancien de ce Comité qui n'est pas un ressortissant ou un résident de l'un des deux États considérés. Ladite nomination se fera] dans [le mois] suivant la réception d'une demande à cet effet [de l'une ou l'autre instance compétente][b]. La même procédure s'applique moyennant les nécessaires adaptations si, pour une raison quelconque, il est nécessaire de remplacer un arbitre une fois que le processus arbitral est enclenché. À moins que le mandat n'en dispose autrement, la rémunération de tous les arbitres... [sera déterminée come suit conformément à la procédure d'arbitrage simplifiée :

— La rémunération des arbitres sera fixée au montant de [montant à déterminer par voie bilatérale] par jour sous réserve d'une modification par les autorités compétentes.

— Pour chaque cas, chaque arbitre sera rémunéré pour un maximum de trois jours de préparation, pour deux jours de réunions (y compris par vidéoconférence) et pour le temps de déplacement nécessaire

[b] Quelques membres du Comité d'experts des Nations Unies considèrent néanmoins que, dans cette situation, la personne ayant formulé la demande d'arbitrage doit pouvoir demander au Président ou membre dudit Comité de désigner les arbitres qui ne sont pas encore nommés. Lorsqu'il y a demande d'arbitrage, cette personne se fie à cet arbitrage et doit avoir le droit d'être compensée du manquement des autorités compétentes.

pour assister aux réunions. Si toutefois les arbitres considèrent qu'il leur faut davantage de temps pour étudier convenablement le cas, les arbitres pourront être rémunérés en conséquence.

— En outre, les arbitres ont droit au remboursement d'un montant raisonnable de dépenses sous réserve d'une autorisation préalable des autorités compétentes.]

6. *Processus d'arbitrage simplifié*

[Sauf si les autorités compétentes en disposent autrement dans le mandat,] les règles ci-après s'appliqueront à une affaire [...]

[*a*)] Dans les deux mois suivant la nomination des [arbitres ou, en cas d'application du paragraphe 4, des arbitres, dans les deux mois qui suivent la fin de la période durant laquelle les autorités compétentes doivent s'entendre sur le mandat et le communiquer] chaque autorité compétente doit présenter par écrit aux [arbitres] les réponses qu'elle propose aux questions inclues dans le mandat.

[*b*)] Dans les [trois] mois suivant la réception de la dernière réponse des autorités compétentes, les [arbitres] doivent résoudre chaque question inclue dans le mandat en conformité avec l'une des deux réponses à cette question proposées par les autorités compétentes et doivent notifier les autorités compétentes de leur choix, ainsi qu'exposer brièvement les raisons de celui-ci. Cette décision est appliquée conformément au paragraphe 19 [ci-dessous].

7. *Éligibilité et nomination des arbitres*

Toute personne, et notamment un représentant d'un État contractant, peut être nommée arbitre, à moins qu'elle n'ait été impliquée dans les étapes précédentes du cas ayant conduit à la procédure d'arbitrage. [Avant sa nomination, un arbitre fournit une déclaration écrite par laquelle il affirme qu'il n'y a pas, pour autant qu'il sache, de circonstances qui pourraient donner lieu à des doutes raisonnables concernant son indépendance ou son impartialité et qu'il fera connaître promptement par écrit aux deux instances compétentes toutes circonstances qui s'y rapportent et qui viendraient à se manifester durant le processus arbitral.] Un arbitre est considéré comme nommé une fois qu'une lettre

confirmant cette nomination a été signée par la ou les personnes habilitées à prendre cette décision ainsi que par l'arbitre lui-même.

8. *Transmission de renseignements et confidentialité*

Aux seules fins de l'application des dispositions des articles 25 et 26, et des lois nationales des États contractants, sur la transmission et la confidentialité des renseignements concernant le cas ayant conduit à arbitrage, chaque arbitre doit être désigné comme représentant autorisé de l'autorité compétente l'ayant nommé ou, si cet arbitre n'a pas été nommé exclusivement par une autorité compétente, de l'autorité compétente de l'État contractant auquel a d'abord été présenté le cas ayant conduit à arbitrage. Aux fins de cet accord, lorsqu'un cas ayant conduit à arbitrage a été simultanément présenté aux deux autorités compétentes, « l'autorité compétente de l'État contractant auquel a d'abord été présenté le cas » est l'autorité compétente à laquelle il est fait référence au paragraphe 1 de l'article 25.

9. *Renseignements non transmis dans les délais*

Nonobstant [le paragraphe 5], lorsque les deux autorités compétentes conviennent qu'une question n'a pu être résolue durant la période de [trois] ans prévue au paragraphe 5 de l'article 25 principalement du fait qu'une personne directement concernée par le cas n'a pas fourni en temps utile les renseignements pertinents, elles peuvent alors retarder la nomination de l'arbitre d'une durée équivalente au retard à fournir ces renseignements.

10. *Règles de procédure et de preuve*

Sous réserve des dispositions de cet accord et du mandat, les arbitres adoptent les règles de procédure et de preuve qui leur semblent nécessaires pour répondre aux questions formulées dans le mandat. Ils ont accès à tous les renseignements nécessaires pour se prononcer sur les questions soumises à arbitrage, et notamment aux renseignements confidentiels. À moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement, toute information dont n'aurait pas disposé l'une ou l'autre des autorités compétentes avant qu'elles n'aient toutes deux reçu la demande d'arbitrage ne peut être prise en compte aux fins de la décision.

[11. *Approche par opinion indépendante*

Si les autorités compétentes l'indiquent dans le mandat, on suivra l'approche par « opinion indépendante » au lieu de la procédure amiable. Cette approche verra les arbitres former leurs propres décisions et les règles ci-après s'appliqueront à un cas particulier :

a) Sauf disposition contraire dans le corps du mandat, la décision du comité arbitral sera présentée par écrit et elle indiquera les sources du droit sur lesquels on s'est fondé et toute l'argumentation qui a conduit à ce résultat. Avec la permission de la personne qui a présenté le cas et des deux instances compétentes, la décision du comité arbitral sera rendue publique sous une forme rédigée sans mentionner le nom des parties en cause ou tous détails qui pourraient révéler leur identité et étant entendu que la décision n'a aucunement valeur de précédent.

b) La décision arbitrale devra être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a présenté le cas dans les six mois à compter de la date à laquelle le Président notifie par écrit les autorités compétentes et la personne qui a présenté le cas qu'il a reçu toute information nécessaire pour commencer à étudier la question. Nonobstant la première partie du présent paragraphe, si à tout moment dans les deux mois à compter de la date à laquelle le dernier arbitre a été choisi, le Président, avec le consentement de l'une des autorités compétentes, notifie par écrit l'autre autorité compétente et la personne qui a présenté le cas qu'il n'a pas reçu toute l'information nécessaire pour commencer à examiner la question, alors :

— si le Président reçoit l'information nécessaire dans les deux mois suivant la date à laquelle cette information a été envoyée, la décision arbitrale doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a présenté le cas dans les six mois à compter de la date à laquelle cette information a été reçue par le Président; et

— si le Président n'a pas reçu l'information nécessaire dans les deux mois suivant la date à laquelle cette information a été envoyée, la décision arbitrale doit, sauf décision contraire des autorités compétentes, être rendue sans tenir compte de cette information même si le Président la reçoit plus tard et la décision doit être communiquée aux autorités compé-

tentes et à la personne qui a présenté le cas dans les huit mois suivant la date à laquelle l'information a été lancée;

c) La personne qui a formulé la demande d'arbitrage peut, soit directement, soit par l'intermédiaire de ses représentants, présenter sa position par écrit aux arbitres dans la même mesure et selon les mêmes conditions qu'elle peut le faire dans le cadre de la procédure amiable.]

12. *Organisation logistique*

À moins que les autorités compétentes en aient convenu différemment, l'autorité compétente à laquelle a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbitrage prend en charge l'organisation logistique des réunions de la commission d'arbitrage et fournit le personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage. Ce personnel administratif dépend exclusivement de l'autorité du Président de la commission d'arbitrage pour toute question liée à cette procédure.

13. *Coûts*

À moins que les autorités compétentes n'en conviennent différemment :

a) Chaque autorité compétente, et la personne ayant demandé l'arbitrage, supporte les coûts afférents à sa propre participation à la procédure d'arbitrage (y compris les frais de déplacements et ceux liés à l'élaboration et à la présentation de sa position);

b) Chaque autorité compétente supporte la rémunération de l'arbitre qu'elle a nommé exclusivement, ou de celui nommé par le Directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, faute pour cette instance compétente d'avoir nommé elle-même cet arbitre, ainsi que les frais de transport, de communication et de secrétariat engagés par celui-ci;

c) La rémunération des autres arbitres ainsi que leurs frais de déplacement, de communication et de secrétariat sont répartis également entre les deux États contractants;

d) Les coûts afférents aux réunions de la commission d'arbitrage et au personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage sont supportés par l'autorité compétente à laquelle a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbi-

trage, ou si le cas a été présenté dans les deux États, ces coûts sont répartis à égalité; et

e) Tous les autres coûts (y compris ceux relatifs à la traduction et à la transcription des débats) qui constituent des dépenses que les deux autorités compétentes ont convenu d'encourir sont répartis également entre les deux États contractants.

14. *Principes juridiques applicables*

Les arbitres doivent se prononcer sur les questions soumises à l'arbitrage conformément aux dispositions applicables de la convention et, sous réserve de ces dispositions, aux lois nationales des États contractants. Les questions d'interprétation de la convention sont tranchées à la lumière des principes d'interprétation inclus dans les articles 31 à 33 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, [...] Les arbitres prendront également en considération toute autre source juridique que les autorités compétentes peuvent avoir expressément identifiée dans le mandat.

15. *Décision d'arbitrage*

Lorsque plusieurs arbitres sont nommés, la décision d'arbitrage est prise par ces arbitres à la majorité simple. [...]

[16.] *Non-communication de la décision dans les délais requis*

Si la décision n'a pas été communiquée aux autorités compétentes dans les délais prévus aux paragraphes 6, [*c*] ou [11, *b*], ces dernières peuvent convenir de prolonger ce délai pour une période n'excédant pas six mois ou, si elles ne le font pas dans un délai d'un mois à partir de la fin de la période visée aux paragraphes 6, [*b*] ou [11, *b*], elles doivent nommer un ou plusieurs nouveaux arbitres conformément au paragraphe 5 [...].

[17.] *Décision finale*

La décision d'arbitrage est finale, [à moins que les deux autorités compétentes conviennent d'une solution différente dans les six mois suivant la date à laquelle cette information a été envoyée ou] à moins qu'un tribunal d'un État contractant décide qu'elle ne peut être appliquée en raison d'une violation du paragraphe 5 de l'article 25 ou de toute règle procédurale incluse dans le mandat ou dans le présent accord qui puisse raisonnablement avoir influencé cette décision. Si un tribunal décide qu'une décision ne peut être appliquée pour l'une de ces raisons, la de-

mande d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas été formulée et la procédure d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas eu lieu (sauf aux fins des paragraphes 8 « Transmission de renseignements et confidentialité » et 13 « Coûts »).

[18.] *Application de la décision d'arbitrage*

[Sauf si les deux autorités compétentes conviennent d'une solution différente comme il est dit au paragraphe 17 ci-dessus], les autorités compétentes mettent en œuvre la décision arbitrale dans les six mois suivant la communication qui leur en a été faite en s'entendant sur le cas qui a conduit à arbitrage.

[19.] *Cas où aucune décision d'arbitrage n'est rendue*

Nonobstant les paragraphes 6, [11] et [16], lorsque, à tout moment après que la demande d'arbitrage a été formulée et avant que les arbitres aient communiqué une décision aux autorités compétentes et à la personne [ayant demandé l'arbitrage], les autorités compétentes informent par écrit les arbitres et cette personne qu'elles ont résolu toutes les questions non résolues inclues dans le mandat, le cas est alors considéré comme réglé selon la procédure amiable et aucune décision d'arbitrage n'est rendue.

Cet accord s'applique à toute demande d'arbitrage formulée conformément au paragraphe 5 de l'article 25 de la convention après que cette disposition est entrée en vigueur.

[Date de la signature de l'accord]

[Signature de l'autorité compétente de chaque État contractant]

Approche générale du modèle d'accord

2. Plusieurs approches peuvent être adoptées quant à la structure de la procédure arbitrale utilisée afin de compléter la procédure amiable. L'une d'entre elles, qui peut être nommée « approche par opinion indépendante » serait que les parties présentent aux arbitres les faits et les arguments, conformément au droit applicable, et que ceux-ci parviennent alors à leur propre décision indépendante, fondée sur une analyse écrite raisonnée des faits en cause et des sources juridiques pertinentes.

3. Une autre approche, dite de la « dernière meilleure offre » ou « dernière offre », serait de demander à chaque autorité compétente de pré-

senter à la Commission d'arbitrage une proposition de résolution de la question pertinente et que la Commission choisisse l'une des deux propositions. Entre ces deux positions, il existe évidemment toute une palette de variantes possibles. Les arbitres pourraient par exemple parvenir à une décision indépendante sans avoir à soumettre une décision écrite mais uniquement leurs conclusions. Dans une certaine mesure, la méthode la plus appropriée dépendra du type de question à résoudre.

4. Le modèle d'accord ci-dessus prend pour point de départ [l'approche « simplifiée » basée sur la « dernière meilleure proposition » ou « dernière offre d'arbitrage »], en reconnaissance du fait qu'une approche différente pourrait être plus appropriée dans de nombreux cas, particulièrement ceux portant sur des questions essentiellement factuelles, peut être mieux gérée [de cette manière]. Il prévoit également une [autre approche dite par « opinion indépendante »]. Les autorités compétentes pourront donc convenir au cas par cas d'utiliser l'approche par [opinion indépendante]. Elles peuvent évidemment adopter cette approche combinée, adopter [l'approche par opinion indépendante] en tant que procédure généralement applicable avec celle de « l'approche simplifiée » en option dans certaines circonstances, ou bien encore se limiter à une seule de ces deux approches.

Demande d'arbitrage

5. Le paragraphe 1 du modèle d'accord indique comment procéder à une demande d'arbitrage. Cette demande doit être présentée par écrit [par l'une des autorités compétentes à l'autre autorité compétente et à la personne ayant demandé l'arbitrage à l'autorité compétente de l'État contractant en vertu du paragraphe 1 de l'article 25].

6. Afin de déterminer si les conditions du paragraphe 5 de l'article 25 ont été satisfaites (voir le paragraphe 76 des commentaires sur cet article), la demande doit être accompagnée de déclarations indiquant qu'aucune décision sur les mêmes questions n'a déjà été prise par les tribunaux judiciaires ou administratifs de chaque État contractant.

7. Le processus d'arbitrage constituant un prolongement de la procédure amiable visant à traiter des cas ne pouvant être réglés par cette procédure, il semblerait déplacé de demander à la personne [qui a formulé la demande] d'effectuer un paiement à ce titre ou de rembourser les dépenses encourues par les autorités compétentes dans le cadre de la procédure d'arbitrage. Contrairement aux demandes des contribuables ayant trait aux décisions anticipées ou autres types d'accords préalables, pour lesquels des frais peuvent parfois être exigés, la résolution des diffé-

rends entre les États contractants est de la responsabilité de ces derniers, qui devraient généralement en supporter le coût.

8. Une demande d'arbitrage ne peut être formulée avant que ne se soit écoulée une période de [trois] ans à compter de la date où un cas de procédure amiable présenté à l'autorité compétente d'un État contractant a également été présenté à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Le paragraphe 2 du modèle d'accord stipule qu'à cette fin un cas ne peut être considéré comme ayant été présenté à l'autorité compétente de cet autre État que si les renseignements spécifiés dans ce paragraphe ont été fournis. Le paragraphe doit donc inclure une liste des renseignements demandés; ceux-ci correspondront généralement aux informations et documents nécessaires qui étaient requis pour engager la procédure amiable [voir les paragraphes 22 à 24 ci-dessus concernant la collaboration indispensable de la personne qui a demandé l'arbitrage].

Mandat

9. Le paragraphe 3 du modèle d'accord fait référence à un « mandat »; il s'agit du document où les autorités compétentes exposent les questions devant être résolues par les arbitres. Il établit le fondement juridictionnel des questions dont doit décider la commission d'arbitrage. Il devra être rédigé par les autorités compétentes qui, pour ce faire, pourraient souhaiter consulter la personne [ayant formulé la demande d'arbitrage]. Si les autorités compétentes ne parviennent pas à s'entendre sur le mandat dans les délais spécifiés au paragraphe 3, il sera nécessaire de recourir à un mécanisme permettant de s'assurer que la procédure puisse suivre son cours. Le paragraphe 4 prévoit un tel mécanisme.

10. Bien que le mandat soit généralement limité à une question précise, voire à un ensemble de questions, les autorités compétentes pourront formuler le mandat, compte tenu de la nature du cas et des interactions entre les différentes questions, de façon à ce que l'ensemble du cas soit soumis à arbitrage (et non uniquement certaines questions précises).

11. Les règles procédurales prévues par le modèle d'accord devront être appliquées à moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement dans le mandat. Il est donc possible que les autorités compétentes, par l'intermédiaire de ce mandat, dérogent à l'une ou l'autre de ces règles ou prévoient des règles supplémentaires pour une affaire particulière.

Procédure simplifiée

12. La procédure normale prévue par le modèle d'accord permet d'examiner des questions de droit ou de fait, ainsi que des questions mixtes de

droit et de fait. [Dans le cadre de cette procédure simplifiée, qui prend la forme d'arbitrage dite de la « dernière meilleure proposition » ou de « dernière offre » d'arbitrage, chaque instance compétente est tenue de soumettre à l'arbitre ou aux arbitres sa propre réponse aux questions comprises dans le mandat et l'arbitre ou les arbitres choisit ou choisissent une des réponses des autorités compétentes, lesquelles peuvent, comme pour la plupart des règles de procédure, modifier ou compléter la procédure simplifiée par l'intermédiaire du mandat applicable à un cas particulier.]

13. [Cette procédure simplifiée sera tout indiquée pour traiter de questions d'ordre factuel], par exemple le montant de l'ajustement du revenu et des déductions des parties liées respectives. Cette situation se présentera souvent lors d'affaires traitant des prix de transfert, où la question non résolue peut simplement être le calcul d'un prix ou d'une gamme de prix de transfert correspondant au principe de pleine concurrence (il existe cependant d'autres cas de prix de transfert qui posent des problèmes factuels complexes); dans d'autres cas, un principe analogue peut s'appliquer, par exemple lorsqu'il s'agit de décider de l'existence d'un établissement stable. Dans certains cas, la décision peut consister en un simple énoncé des faits auxquels les autorités compétentes appliqueront ensuite les principes juridiques appropriés [...].

13.1 Les réponses à fournir par les autorités compétentes selon la procédure simplifiée peuvent prendre des formes variables. C'est ainsi qu'une instance compétente peut partir du principe qu'il n'y a pas d'établissement stable et proposer néanmoins d'imputer un certain revenu à un établissement stable pour le cas où les arbitres décideraient qu'il y a établissement stable.

Sélection des arbitres

14. Le paragraphe 5 du modèle d'accord décrit la procédure de sélection des arbitres, sauf dispositions différentes du mandat établi pour cette affaire particulière (par exemple, si la procédure simplifiée décrite au paragraphe précédent est utilisée ou bien encore en stipulant que chaque autorité compétente pourra nommer plusieurs arbitres). En général, chacune des deux autorités compétentes ne peut nommer qu'un seul arbitre. Ces nominations doivent être faites dans les trois mois suivant réception du mandat par la personne ayant formulé la demande d'arbitrage (cette échéance est différente lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'entendre sur le mandat dans les délais impartis). Les arbitres ainsi nommés choisissent un Président qui doit être nommé dans les deux mois suivant la dernière des nominations initiales. Si les autori-

tés compétentes ne nomment pas un arbitre dans les délais impartis, ou si les deux arbitres nommés n’ont pas eux-mêmes nommé un troisième arbitre dans les délais impartis, le paragraphe stipule que le [Directeur du Comité d’experts de la coopération internationale en matière fiscale de l’ONU ou, si le Directeur est ressortissant ou résident d’un des deux États impliqués dans la procédure, le membre de ce comité qui compte le plus d’ancienneté et qui n’est pas ressortissant ou résident de ces États, en sera chargé]. Les autorités compétentes peuvent, bien entendu, prévoir une autre méthode pour répondre à de telles situations exceptionnelles mais il semble important de disposer d’une autorité de nomination indépendante permettant de résoudre les situations d’impasse lors du processus de sélection des arbitres.

15. Il est inutile que l’accord précise des qualifications particulières qui seraient requises pour l’arbitre; il est en effet dans l’intérêt des autorités compétentes que les arbitres choisis disposent des qualifications et compétences nécessaires comme il est dans l’intérêt des arbitres d’avoir à leur tête un Président qualifié. Il pourrait cependant être possible de dresser une liste de personnes qualifiées afin de faciliter ce processus de nomination; cette fonction pourrait être remplie par le [Comité d’experts de la coopération internationale en matière fiscale de l’ONU]. Il est important que le Président dispose d’une expérience des questions de procédure, de preuve et d’organisation logistique qui pourraient vraisemblablement se poser lors de procédures arbitrales, ainsi que d’une bonne connaissance des problèmes fiscaux. La nomination d’arbitres qui soient des représentants de chaque État contractant peut présenter un certain nombre d’avantages, ceux-ci ayant déjà connaissance de ce type de questions. Il devrait donc être possible de nommer à la commission des fonctionnaires qui n’ont pas été directement concernés par l’affaire. Une fois un arbitre nommé, il doit apparaître clairement que son rôle est de prendre une décision neutre et objective quant à la dite affaire et non plus de défendre le pays qui l’a nommé.

16. Le paragraphe 9 du modèle d’accord prévoit que la nomination des arbitres peut être retardée lorsque les deux autorités compétentes conviennent que la principale raison pour laquelle un accord amiable n’a pu être conclu au cours de la période de [trois] ans est le manque de coopération d’une personne directement concernée par l’affaire [voir les paragraphes 22 à 24 ci-dessus concernant la collaboration indispensable de la personne qui a demandé l’arbitrage]. Dans ce cas, l’approche suivie par le modèle d’accord consiste à autoriser les autorités compétentes à retarder la nomination des arbitres d’une durée équivalente au retard avec lequel les informations pertinentes ont été soumises. Si ces renseignements

n'ont pas encore été fournis au moment où la demande d'arbitrage est soumise, la période correspondant audit retard se poursuit jusqu'à ce que ces informations soient communiquées. Lorsque, toutefois, les autorités compétentes n'ont pas reçu les informations nécessaires pour résoudre un cas particulier, rien ne les empêche de le régler en se fondant sur les renseignements limités dont ils disposent, interdisant par ce fait tout recours à la procédure d'arbitrage. De plus, l'accord pourrait disposer que si, dans l'espace d'une période additionnelle (par exemple d'un an), le contribuable n'avait pas encore fourni les renseignements nécessaires pour que les autorités compétentes puissent évaluer convenablement la question, celle-ci n'aurait plus à être soumis à arbitrage.

Transmission de renseignements et confidentialité

17. Il est important que les arbitres puissent librement accéder aux informations nécessaires pour résoudre les questions soumises à la procédure d'arbitrage et, en contrepartie, soient sujets, à l'égard de ces renseignements, aux mêmes exigences strictes de confidentialité s'appliquant aux autorités compétentes elles-mêmes. L'approche proposée pour s'assurer de ce résultat, incluse dans le paragraphe 8 du modèle d'accord, est de faire des arbitres des représentants autorisés des autorités compétentes. Cela ne sera toutefois le cas qu'aux fins de l'application des dispositions appropriées de la convention (c'est-à-dire les articles 25 et 26) et des dispositions des lois nationales des États contractants, qui devraient normalement inclure les sanctions applicables en cas de violation de confidentialité. La désignation de l'arbitre comme représentant autorisé de l'autorité compétente sera généralement confirmée dans la lettre de nomination, mais une méthode différente pourra être utilisée à cet effet si la législation nationale l'exige ou si l'arbitre n'est pas nommé par une autorité compétente.

Règles de procédure et de preuve

18. La façon la plus simple de fixer les règles de procédure et de preuve devant régir le processus d'arbitrage et n'ayant pas été prévues par l'accord ou le mandat est de laisser les arbitres élaborer celles-ci au cas par cas. Ils seront alors libres de se référer aux procédures d'arbitrage existantes, telles que les règles de la Chambre internationale de commerce qui abordent un grand nombre de ces questions. Les règles procédurales devraient clairement préciser que, en général, les pièces factuelles sur lesquelles la commission d'arbitrage fondera sa décision seront celles établies lors de la procédure amiable. Ce n'est que lors de situations spéciales que la commission pourrait être autorisée à enquêter au sujet des

questions factuelles n’ayant pas été examinées lors des étapes initiales de la procédure.

19. Le paragraphe 10 du modèle d’accord suit cette approche. Ainsi, les décisions quant aux dates des réunions de la commission d’arbitrage et à la forme que ces réunions prendront seront prises par les arbitres à moins d’une disposition contraire de l’accord ou du mandat. En outre, même si les arbitres auront accès à l’ensemble des informations nécessaires, y compris celles de nature confidentielle, pour trancher les questions soumises à arbitrage, toute information dont n’aurait pas disposé l’une ou l’autre des autorités compétentes ne saura être prise en compte par les arbitres à moins que les autorités compétentes n’en conviennent autrement.

Participation du contribuable au processus supplémentaire de résolution des différends

20. Le paragraphe 11 du modèle d’accord prévoit que la personne qui demande l’arbitrage est autorisée à ce titre à présenter par écrit ses arguments aux arbitres directement ou par l’intermédiaire de ses représentants et, si les arbitres en conviennent, à faire une présentation orale lors d’une réunion de la commission d’arbitrage.

Dispositions pratiques

21. Un certain nombre de dispositions pratiques devront être prises en relation avec le déroulement de la procédure d’arbitrage : lieu des réunions, langue utilisée lors des réunions et éventuellement services de traduction, rédaction du compte-rendu, détails pratiques tels que ceux relatifs à l’archivage, etc.

22. Pour ce qui est du lieu et de l’organisation logistique de ces réunions d’arbitrage, la solution la plus simple est d’en laisser la décision à l’autorité compétente à laquelle le cas ayant conduit à l’arbitrage a d’abord été présenté. Cette autorité compétente doit également fournir le personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d’arbitrage. C’est l’approche préconisée au paragraphe 12 du modèle d’accord. L’autorité compétente utilisera sans doute à cette fin les locaux et le personnel dont elle dispose déjà. Les deux autorités compétentes sont toutefois autorisées à en convenir autrement (par exemple, en choisissant de profiter d’une autre réunion en un lieu différent à laquelle elles et les arbitres participeraient).

23. Le personnel administratif participant à la procédure d’arbitrage dépend exclusivement de l’autorité du Président de la commission d’arbitrage quant à tout point ayant trait à cette procédure.

24. La langue utilisée lors de la procédure d'arbitrage et la mise à disposition ou non de services de traduction sont des questions devant normalement être abordées dans le mandat. Le cas peut toutefois se présenter où un besoin en termes de traduction ou de transcription se fasse ressentir après le début des travaux. Les autorités compétentes sont alors habilitées à s'entendre sur ce point. En l'absence d'un tel accord, les arbitres peuvent, à la demande d'une autorité compétente et en application du paragraphe 10 du modèle d'accord, décider de fournir une telle traduction ou une telle transcription, les coûts afférents à cette opération étant cependant supportés par la partie requérante (voir « Coûts » ci-dessous).

25. Les autres problèmes d'ordre pratique (par exemple, la notification et l'archivage des documents) devront être traités de la même manière. Ainsi, chaque question de ce type devra faire l'objet d'un accord entre les autorités compétentes (de préférence inclus dans le mandat) et, si tel n'est pas le cas, d'une décision des arbitres.

Coûts

26. Le processus d'arbitrage peut engendrer différents coûts; leur prise en charge devra être définie en termes clairs. Le paragraphe 13 du modèle d'accord, qui traite de ce problème, se fonde sur le principe suivant : lorsqu'une autorité compétente ou une personne impliquée dans l'affaire est en mesure de contrôler le montant d'un coût particulier, elle est tenue de le supporter, les autres coûts étant répartis également entre les deux autorités compétentes.

27. Il semble donc logique de prévoir que chaque autorité compétente, de même que la personne ayant formulé une demande d'arbitrage, doit assumer les coûts de sa participation à la procédure d'arbitrage. Cela inclut les coûts de représentation lors des réunions ainsi que ceux afférents à l'élaboration et à la présentation d'une position et d'arguments, que ce soit par écrit ou à l'oral.

28. La rémunération des arbitres constituera sans doute l'un des principaux coûts de la procédure d'arbitrage. Chaque autorité compétente supportera la rémunération de l'arbitre qu'elle a nommé exclusivement (ou qui, si elle ne l'a pas fait, a été nommé par [une autre personne]), ainsi que les frais de déplacement, de communication et de secrétariat de celui-ci.

29. La rémunération et les frais de déplacement, de communication et de secrétariat des autres arbitres seront toutefois répartis à égalité entre les autorités compétentes. Celles-ci devront normalement accepter de supporter ces frais dès la nomination de ces arbitres, ce qui devrait généralement être confirmé dans la lettre de nomination. Les rémunérations

devraient être d'un montant suffisant pour s'assurer que des experts qualifiés puissent être engagés. Il serait notamment possible d'utiliser un système de rémunération semblable à celui présenté dans le Code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne.

30. Les coûts afférents aux réunions de la commission d'arbitrage, y compris les coûts afférents au personnel administratif nécessaire à la conduite de la procédure d'arbitrage, doivent être supportés par l'autorité compétente à qui le cas ayant conduit à l'arbitrage a été initialement présenté, pour autant que l'autorité compétente soit chargée de l'organisation de ces réunions et de fournir le personnel administratif nécessaire (voir le paragraphe 12 du modèle d'accord). Dans la plupart des cas, l'autorité compétente utilisera les salles de réunion et le personnel dont elle dispose déjà et il semblerait alors inapproprié de chercher à ce qu'une partie de ces coûts soit supportée par l'autre autorité compétente. Les « coûts afférents aux réunions » ne comprennent évidemment pas les frais de déplacement et de logement encourus par les participants; cette question est abordée ci-dessus.

31. Les autres coûts (hors ceux afférents à la participation des contribuables au processus) doivent être répartis également entre les deux autorités compétentes, pour autant qu'elles en aient convenu. Cela inclurait les coûts relatifs aux services de traduction et de transcription que les deux autorités ont accepté de fournir. En l'absence d'un tel accord, la partie ayant requis ces services devra les supporter.

32. Comme l'indique le paragraphe 13 du modèle d'accord, les autorités compétentes peuvent cependant convenir d'une répartition différente des coûts. Un tel accord peut être inclus dans le mandat; il est également possible d'en convenir ultérieurement (par exemple, en cas de dépenses imprévues). [Les autorités compétentes peuvent convenir, dans le modèle d'accord, de méthodes différentes du partage des frais de l'arbitrage, notamment dans les cas où il existe un écart important du niveau de développement entre les deux États contractants.]

Principes juridiques applicables

33. L'analyse des points sur lesquels les autorités compétentes ont éprouvé des difficultés à s'entendre montre qu'il s'agit généralement de questions relatives à l'interprétation des conventions ou à l'application du principe de pleine concurrence sous-tendant l'article 9 et le paragraphe 2 de l'article 7. Comme le stipule le paragraphe 14 du modèle d'accord, les questions relatives à l'interprétation des conventions doivent faire l'objet d'une décision des arbitres à la lumière des principes d'interprétation des

articles 31 à 33 de la Convention de Vienne sur le droit des traités [...]. Comme l'article 32 de la Convention de Vienne sur le droit des traités permet un large accès à des moyens d'interprétation complémentaires, les arbitres disposeront, en pratique, d'une grande discrétion pour accepter des sources pertinentes afin d'interpréter les dispositions des conventions.

34. Dans plusieurs cas, l'application des dispositions d'une convention fiscale est fonction de la loi nationale (par exemple, la définition de l'expression « bien immobilier » au paragraphe 2 de l'article 6 dépend principalement du sens que lui attribue le droit interne). En règle générale, il semblerait inapproprié de demander aux arbitres de se prononcer sur des questions relevant essentiellement du droit interne. Cela devra être pris en compte lors de détermination des questions à résoudre qui seront inclues dans le mandat. [Dans certains cas, cependant, il est possible que des désaccords légitimes voient le jour sur des questions de droit interne; les autorités compétentes peuvent alors choisir de laisser un arbitre expert en la matière se prononcer sur ces questions.]

35. Il est également possible que les autorités compétentes conviennent que l'interprétation ou l'application d'une disposition d'une convention fiscale soit déterminée par un document particulier (par exemple, un protocole d'entente ou un accord amiable conclu après l'entrée en vigueur d'une convention) mais ne s'entendent pas sur l'interprétation de celui-ci. Les autorités compétentes peuvent alors expressément faire référence à ce document dans le mandat.

Décision d'arbitrage

36. Le paragraphe 15 du modèle d'accord prévoit que lorsque plusieurs arbitres ont été nommés, la décision d'arbitrage sera prise par ces arbitres à la majorité simple. [...]

38. Afin de couvrir les rares cas où les arbitres ne peuvent pas ou ne souhaitent pas soumettre une décision d'arbitrage, le paragraphe [16] prévoit que si cette décision n'a pas été communiquée au cours du délai applicable, les autorités compétentes peuvent convenir de rallonger le délai durant lequel la décision d'arbitrage pourra être présentée ou, s'ils ne parviennent pas à un accord sur ce point, de nommer de nouveaux arbitres pour traiter l'affaire. En cas de nomination de nouveaux arbitres, la procédure d'arbitrage reprendra au point où elle en était lorsque les premiers arbitres ont été nommés et se poursuivra avec les nouveaux arbitres.

Approche par opinion indépendante

3. Dans le cadre de l'approche par opinion indépendante que prévoit le paragraphe 11 du modèle d'accord, la personne qui a engagé la procédure amiable peut, soit directement soit par ses représentants, présenter une demande écrite aux arbitres pour autant qu'elle puisse le faire durant la procédure amiable. Si les arbitres en conviennent, cette personne peut également faire un exposé oral pendant la réunion des arbitres.

4. Lorsque les autorités compétentes sont convenues de suivre l'approche par opinion indépendante dans un cas particulier, et sauf indications contraires prévues dans le mandat, la décision du comité arbitral est présentée par écrit et indique les sources de droit qui la fondent et l'argumentation qui a conduit à son résultat. Il est important que les arbitres confortent leurs décisions par le raisonnement qui y a conduit. Il est important de montrer par quelle méthode on est arrivé à la décision pour assurer l'acceptation de la décision par tous les participants concernés.

5. En application de l'alinéa *b* du paragraphe 11 du modèle d'accord, la décision arbitrale doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a engagé la procédure mutuelle dans les six mois suivant la date à laquelle le Président notifie par écrit les autorités compétentes et la personne qui a engagé la procédure amiable qui a reçu toute l'information nécessaire pour commencer à examiner le cas. Toutefois, à tout moment dans les deux mois suivant la date à laquelle le dernier arbitre a été nommé, le Président peut, avec le consentement d'une des autorités compétentes, notifier par écrit l'autre autorité compétente et la personne qui a engagé la procédure amiable qu'il n'a pas reçu toute l'information nécessaire pour commencer à examiner le cas. Un délai supplémentaire de deux mois sera alors donné pour que l'information nécessaire puisse parvenir au Président. Si l'information n'est pas reçue par le Président au cours de cette période, il est prévu que la décision sera rendue dans les six prochains mois suivants sans tenir compte de cette information (à moins que les deux autorités compétentes n'en conviennent autrement). Si, en revanche, l'information est reçue par le Président dans les deux mois, cette information sera prise en compte et la décision sera communiquée dans les six mois à compter de la réception de cette information.

6. Les commentaires de l'OCDE sur la procédure amiable type poursuivent :

> ### Publication de la décision
>
> 39. Les décisions relatives à des cas particuliers prises dans le cadre de la procédure amiable [et dans le cadre du processus d'arbitrage simplifié] ne sont pas généralement rendues publiques. Cependant, dans le cas de décisions d'arbitrage dûment raisonnées, la publication des déci-

sions donnerait au processus plus de transparence. De même, alors que la décision ne peut en aucun cas faire officiellement jurisprudence, le fait qu'elle appartienne au domaine public peut influencer le traitement d'autres cas, permettant ainsi d'éviter des différends ultérieurs et d'adopter une approche plus uniforme pour la même question.

40. Le paragraphe [11] du modèle d'accord prévoit donc la possibilité de publier la décision [dans le cadre de l'approche par opinion indépendante]. Cela ne pourra toutefois être le cas que si les autorités compétentes et la personne qui [ont initié la procédure amiable] en conviennent. De plus, afin de préserver la confidentialité des renseignements communiqués aux autorités compétentes, ni les noms des différentes parties ni aucun autre élément pouvant aider à les identifier ne devront être inclus dans le document publié.

Application de la décision

41. Une fois que le processus d'arbitrage aura permis de convenir d'une solution qui lie des autorités compétentes pour les questions qu'elles n'ont pu résoudre, les autorités compétentes concluent un accord amiable qui tient compte de la décision, accord qui est présenté aux personnes directement concernées par l'affaire. [Les deux instances compétentes peuvent toutefois convenir d'une solution différente dans les six mois après que la décision leur a été communiquée.] Afin d'éviter des retards supplémentaires, l'accord amiable qui tiendra compte de la décision devrait être complété et présenté au contribuable dans un délai de six mois à compter de la date où la décision a été communiquée. C'est ce que prévoit le paragraphe [18] du modèle d'accord.

42. Le paragraphe 2 de l'article 25 stipule que les autorités compétentes ont l'obligation d'appliquer l'accord convenu quels que soient les délais prévus par leur droit interne. Le paragraphe 5 du même article prévoit également que la décision d'arbitrage lie les deux États contractants [sauf s'ils parviennent à s'entendre sur une solution différente]. Ne pas imposer le contribuable conformément à l'accord ou ne pas mettre en œuvre la décision d'arbitrage par le biais d'un accord amiable équivaudrait donc à une imposition contraire à la convention, autorisant de ce fait la personne dont l'imposition est concernée à demander réparation par voie de recours aux tribunaux nationaux ou en formulant une nouvelle demande en vertu du paragraphe 1 de l'article.

43. Le paragraphe [19] du modèle d'accord traite du cas où les autorités compétentes peuvent régler les questions non résolues ayant conduit à l'arbitrage avant que la décision ne soit rendue. Le processus d'arbitrage étant un mécanisme exceptionnel visant à régler les questions ne pouvant

être résolues par la procédure amiable habituelle, il convient de l'interrompre si les autorités compétentes sont en mesure d'apporter seules une solution à ces questions. Les autorités compétentes peuvent convenir d'une résolution de ces questions tant que la décision d'arbitrage n'a pas été rendue [et dans un délai supplémentaire de six mois].

Article 26

ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

A. Considérations générales

1. L'article 26 énonce les règles selon lesquelles des renseignements pourront être échangés dans la mesure la plus large possible afin de faciliter l'application correcte des dispositions de la convention et d'aider les États contractants à faire respecter leur législation fiscale. L'obligation d'échanger des renseignements visée par cet article doit donc être interprétée de façon large et les limites à son exécution ne doivent pas être étendues par analogie à des cas ne correspondant pas à son sens précis. L'article doit donc être compris comme signifiant que les États contractants sont tenus de promouvoir un échange effectif de renseignements.

1.1 Dans une économie mondiale, la coopération fiscale entre les nations ne cesse de gagner en importance et le peu d'intérêt des pays pour les lois fiscales d'autres pays est pratiquement une chose du passé. L'article 26 jette les bases d'un échange effectif de renseignements entre États contractants tandis que l'article 27 traite de l'assistance administrative en matière de recouvrement des impôts. Du point de vue des pays en développement, l'article est particulièrement important, non seulement parce qu'il permet de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales entre les pays, mais aussi parce qu'il prévient la fuite de capitaux qui accompagne souvent ce genre de pratiques.

1.2 L'article 26 reprend en grande partie la formulation de l'article correspondant du Modèle de convention de l'OCDE. Les commentaires de cet article sont donc généralement utiles pour interpréter l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies, encore que ce dernier ait une portée plus grande à plusieurs égards que la disposition correspondante du Modèle de l'OCDE.

1.3 Si l'article 26 impose des obligations réciproques aux États contractants, il n'autorise pas pour autant un pays développé à refuser de communiquer des renseignements à un pays en développement au motif que ce dernier n'a pas une capacité administrative comparable à la sienne. La réciprocité doit être mesurée à l'aune des effets généraux que produit un traité et non pas de ceux d'un seul de ses articles.

2. Le texte du paragraphe 1 de l'article 26 dit clairement que l'échange d'informations n'est pas restreint par l'article premier (Personnes visées) ou l'article 2 (Impôts visés). Les renseignements échangés peuvent donc porter sur des personnes qui ne sont pas résidentes d'un des deux États contractants et sur l'administration ou le recouvrement d'impôts qui ne sont pas mentionnés à l'article 2. Certains pays pourront s'opposer, pour des raisons constitutionnelles ou autres, à l'élargissement de la portée du paragraphe 1 à tous les impôts. La section B ci-après répond à leurs préoccupations.

3. Compte tenu de la direction générale dans laquelle allaient les révisions de 2005 du Modèle de convention de l'OCDE, le paragraphe 1 de l'article 26 a été divisé en trois paragraphes : les paragraphes 1, 2 et 6. Cette division est motivée par un souci de clarté et n'a pas d'incidence sur le fond.

4. L'article 26 a été sensiblement remanié en 2011 pour éclaircir certains points, élargir le champ d'application de ses dispositions et limiter les exceptions à l'obligation d'échanger des renseignements. Dans certains cas, ces changements n'avaient pas pour but de revenir sur le fond mais de préciser l'interprétation à donner à certaines de ces dispositions. Par exemple, le mot « nécessaires » qui figurait au paragraphe 1 a été remplacé par la formule « vraisemblablement pertinents » pour éclairer le sens que l'on entendait donner à la formulation précédente. En revanche, la modification apportée pour préciser que l'échange de renseignements concernait bien les impôts non mentionnés à l'article 2 portait bien sur le fond. On trouvera un autre exemple de modification de fond dans l'ajout du paragraphe 4, qui suspend la règle de l'intérêt fiscal national.

4.1 Dans certains cas, c'est la pratique antérieure des États contractants qui dira si une modification apportée à l'article 26 est une modification de fond ou de forme. Par exemple, l'adjonction du paragraphe 5 qui, entre autres dispositions, suspend la règle du secret bancaire invoqué comme motif de refus de communiquer des renseignements peut parfois simplement éclairer le sens des restrictions à l'échange de renseignements prévues au paragraphe 3. Dans d'autres cas, il peut jouer sur le fond. La portée de la modification apportée dépend des pratiques antérieures propres aux États contractants. Comme l'indique l'OCDE dans ses commentaires, le paragraphe 5 a essentiellement pour fonction de faciliter l'interprétation des traités entre ses États membres. Cette question peut revêtir une importance particulière pour l'interprétation des traités qui sont entrés en vigueur avant l'adoption des modifications apportées en 2011 à l'article 26.

4.2 L'une des différences entre la formulation de l'article 26 et celle de la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE vient de ce que la première comporte au paragraphe 1 la phrase suivante : « En particulier, l'échange porte sur les renseignements qui seraient utiles à un État contrac-

tant pour prévenir la fraude ou l'évasion fiscale. » Le membre de phrase « qui seraient utiles à un État contractant pour prévenir la fraude ou l'évasion fiscale » a été ajouté en 2011. D'après les membres du Comité, notamment ceux des pays en développement, cette modification présentait un intérêt car elle éclairait dans le texte de l'article 26 un point qui était déjà clair dans les commentaires et était implicite dans la formulation de la dernière phrase de l'ancien paragraphe 1, maintenant révisée et devenue le paragraphe 6. En précisant le but de l'échange de renseignements dans le texte même de l'article 26, on cherche à guider les États contractants pour qu'ils interprètent correctement cette disposition.

4.3 Si la fraude fiscale est illégale et l'évasion fiscale ne l'est pas, les deux aboutissent au même résultat, une perte de revenu pour le gouvernement, et, par définition, les deux empêchent le gouvernement de parvenir au but recherché lors de l'adoption de sa législation fiscale. L'entraide visant à combattre l'évasion fiscale est donc un aspect important de la coopération en matière fiscale. De plus, certaines formes agressives d'évasion fiscale sont tellement proches de la fraude qu'il peut parfois arriver que l'État contractant n'arrive à voir si le renseignement demandé a trait à l'évasion ou à la fraude qu'une fois que ce renseignement a été communiqué. Il est très important pour un État contractant d'obtenir des renseignements sur l'évasion fiscale pour pouvoir combler les lacunes éventuelles de sa législation fiscale.

5. Il convient de donner une interprétation large à l'expression « échange de renseignements », qui inclut l'échange de documents et de renseignements non associés à telle ou telle catégorie de contribuables ainsi que la communication de renseignements par un État contractant indépendamment du fait que l'autre État contractant lui communique ou non des renseignements à ce moment-là.

5.1 L'autorité compétente d'un État contractant est tenue, si l'autorité compétente de l'autre État contractant lui en fait expressément la demande, de fournir les renseignements visés par l'article 26 sous la forme de dépositions de témoins et de copies certifiées de documents originaux non corrigés (y compris livres, papiers, relevés, archives, comptes ou dossiers), dans la mesure où elle peut le faire. Le paragraphe 3 autorise l'État requis à refuser de communiquer des renseignements sous la forme particulière qui est demandée si par exemple une telle forme n'est pas prévue ou autorisée par sa législation ou sa pratique administrative. Le refus de communiquer un renseignement sous une forme particulière ne remet pas en cause l'obligation de communiquer ce renseignement.

5.2 Les États contractants peuvent souhaiter avoir recours à des technologies de l'information ou de la communication électroniques ou autres, y compris à des systèmes de sécurité adaptés, pour accélérer et améliorer les échanges de

renseignements. De fait, ils peuvent être obligés de fournir l'information demandée sous forme électronique si cela est nécessaire pour assurer l'échange effectif de renseignements. Ils peuvent, si leur législation en matière de protection des données les y oblige, faire figurer dans leurs conventions bilatérales des dispositions tendant à protéger les données personnelles. La protection des données fait intervenir les droits et les libertés fondamentales des personnes et en particulier le droit à la vie privée en ce qui concerne le traitement automatique des données personnelles. L'État contractant ne peut en aucun cas se soustraire à son obligation de communiquer des renseignements pour la simple raison que ses lois nationales ne lui permettent pas de fournir l'information requise sous la forme demandée.

5.3 L'échange de renseignements porte sur toutes les questions fiscales sans préjudice des règles générales et dispositions légales applicables aux droits de la défense et des témoins lors des procès. L'échange de renseignements en cas d'infraction à la législation fiscale peut également se faire dans le cadre de traités bilatéraux ou multilatéraux d'entraide judiciaire (à condition que ces derniers s'appliquent aux infractions fiscales).

5.4 L'article 26 dispose, en son paragraphe 6, que « les autorités compétentes instituent, par voie de consultations, des méthodes et techniques appropriées pour les questions faisant l'objet d'échanges de renseignements en vertu du paragraphe 1 ». Cette formulation permet aux autorités compétentes d'échanger des renseignements d'au moins trois façons différentes : sur demande dans un cas précis, automatiquement et au moyen d'autres méthodes, par exemple spontanément.

5.5 Le Modèle de convention des Nations Unies n'empêche en aucune façon l'application des dispositions de l'article 26 à des échanges de renseignements qui existaient avant l'entrée en vigueur de la convention, dès lors que l'assistance concernant ces renseignements est fournie une fois que la convention est entrée en vigueur et que les dispositions de l'article sont devenues effectives. Les États contractants peuvent toutefois juger bon de préciser dans quelle mesure les dispositions de l'article s'appliquent à ces renseignements, en particulier lorsque la convention entre en vigueur pour des impôts dus ou prélevés à partir d'une certaine date.

6. Le Comité d'experts a donné des indications au sujet des arrangements à prendre pour procéder comme il se doit à l'échange de renseignements (voir le paragraphe 30 ci-dessous). Ces indications sont présentées sous forme d'inventaire des options offertes aux autorités compétentes. Cet inventaire ne prétend pas être exhaustif et n'impose aucune obligation à l'État contractant quant au choix de la méthode à employer. Il propose des solutions dont les autorités compétentes pourront tenir compte pour mettre au point des méthodes efficaces d'échange de renseignements.

B. Commentaires sur les paragraphes de l'article 26

Paragraphe 1

7. La première phrase du paragraphe 1 énonce l'obligation générale qui incombe aux États contractants en matière d'échange de renseignements. Elle dispose que, sous réserve des limitations prévues au paragraphe 3, les autorités compétentes échangent les renseignements « vraisemblablement pertinents » pour appliquer correctement les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention.

7.1 Avant les remaniements apportés à l'article 26 en 2011, le mot « nécessaires » était employé au lieu de l'expression « vraisemblablement pertinents ». Du point de vue du Comité et des commentaires de l'OCDE, les mots « nécessaires » et « vraisemblablement pertinents » ont une signification approchante mais pas identique, en ce sens que le mot « nécessaire » signifie « adapté et utile » et non pas « essentiel ». De toute façon, quelle que soit la formulation retenue, l'État requérant n'est pas tenu de prouver qu'il a besoin du renseignement demandé pour qu'il y ait obligation de fournir ce renseignement.

7.2 La norme définie par le choix de l'expression « vraisemblablement pertinents » a pour but de permettre l'échange de renseignements le plus large possible en matière fiscale tout en précisant qu'il n'est pas loisible aux États contractants de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour l'élucidation des affaires fiscales d'un contribuable donné. Les États contractants peuvent convenir d'une autre formulation dès lors que cette formulation est conforme au champ d'application de l'article, par exemple en remplaçant « vraisemblablement pertinents » par « nécessaires » ou « pertinents » ou « qui peuvent être pertinents » du moment qu'il est entendu que ces termes rendent obligatoire l'échange effectif de renseignements. L'expression « vraisemblablement pertinents » a été adoptée par souci de conformité avec la formulation en usage à l'OCDE. Certains membres du Comité ont dit préférer cependant l'expression « qui peuvent être pertinents », au motif qu'elle leur paraît plus claire.

7.3 Les renseignements visés au paragraphe 1 ne se limitent pas à ceux qui concernent des contribuables expressément désignés. Les autorités compétentes peuvent aussi échanger d'autres renseignements sensibles intéressant l'amélioration de l'administration fiscale et de la discipline fiscale, comme par exemple les techniques d'analyse des risques ou les méthodes d'évasion ou de fraude fiscales. Elles peuvent aussi échanger des renseignements qu'elles ont obtenus sur les méthodes agressives ou abusives d'évasion fiscale, dont certaines sociétés d'audit internationales encouragent la pratique. Elles peuvent même échanger des renseignements sur un secteur économique tout entier

(par exemple, le pétrole, les pêches, l'industrie pharmaceutique, les banques, etc.) et non sur des contribuables particuliers.

8. Les paragraphes 1 et 2 ne restreignent pas le champ d'application de l'obligation d'échanger des renseignements, qui s'étend non seulement aux renseignements pertinents pour appliquer correctement la convention ou pour l'administration et l'application de la législation fiscale nationale mentionnés à l'article 2, mais aussi à tous les autres impôts nationaux, y compris les impôts infranationaux. Sur ce point, le Modèle de convention des Nations Unies et celui de l'OCDE sont identiques.

8.1 Certains membres du Comité ont dit craindre qu'une obligation d'échanger des renseignements qui porterait sur tous les impôts, en particulier les impôts infranationaux, ne se révèle écrasante pour eux ou ne leur pose des problèmes constitutionnels et politiques. Ils souhaitaient que cette obligation soit limitée aux impôts visés par la convention, plus un ou deux autres impôts importants tels que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Pour cela, on pourrait substituer à la formulation actuelle du paragraphe 1 la formulation suivante :

> 1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne des États contractants *relative aux impôts visés par la convention et aux [préciser les impôts supplémentaires concernés] d'un État contractant,* dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention.

8.2 L'obligation de fournir les renseignements demandés s'applique indépendamment de la question de savoir si la personne qu'ils concernent est ou non résidente d'un des deux États contractants ou se livre ou non à une activité économique dans un des deux États contractants. Par exemple, un État contractant peut demander des renseignements sur les dépôts bancaires d'une personne qui est résidente d'un État tiers.

9. L'obligation imposée au paragraphe 1 est celle d'un échange *effectif* de renseignements. Un État contractant ne peut pas se soustraire à ses obligations à ce titre par le biais d'atermoiements ou d'obstacles de procédure déraisonnables ou insurmontables, ou en prenant délibérément des dispositions qui l'empêchent d'obtenir des renseignements qui entrent normalement dans le cadre de l'échange prévu au paragraphe 1.

10. Les exemples cités ci-après aux paragraphes 10.1 et 10.2 illustrent l'application du paragraphe 1 de l'article 26 de la convention à des cas particuliers. Certains de ces exemples sont inspirés de ceux qui figurent aux paragraphes 6 et 7 des commentaires de l'OCDE, sans toutefois être identiques. Dans tous ces exemples, l'État requis (l'État contractant auquel les renseignements sont

demandés) est dans l'obligation, aux termes du paragraphe 1, de fournir les renseignements demandés.

10.1 Application de la convention entre les États A et B (les renseignements demandés doivent être fournis) :

a) Aux fins d'application de l'article 12 (Redevances), l'État A où réside le bénéficiaire demande à l'État B, où réside le débiteur, des renseignements concernant le montant des redevances versées;

b) Pour déterminer s'il doit accorder l'exonération prévue à l'article 12, l'État B demande à l'État A si la personne qui reçoit les sommes payées est effectivement un résident de ce dernier État et le bénéficiaire effectif des redevances;

c) Pour calculer les bénéfices imposables d'un établissement stable qui est situé dans l'État A et a son siège de direction dans l'État B, l'État A peut demander à l'État B des renseignements sur les dépenses et les bénéfices du siège de direction et sur les transactions entre le siège de direction et tout autre établissement stable ou entreprise associée;

d) De même, si une entreprise associée, au sens de l'article 9, est située dans un État A et une autre entreprise associée l'est dans un État B, l'État A peut demander des renseignements à l'État B au sujet des bénéfices et des dépenses de l'entreprise associée située sur son territoire, de même que sur les transactions entre cette entreprise associée et tout autre établissement stable ou entreprise associée;

e) L'État A ou l'État B peuvent demander des renseignements qui peuvent être pertinents aux fins d'application de l'article 25 (Procédure amiable);

f) Pour appliquer l'article 15 (Professions dépendantes), un État B souhaite imposer un résident d'un État A qui a exercé un emploi sur son territoire pendant plus de 183 jours. Il peut demander à l'État A des renseignements sur le montant du revenu exonéré d'impôt du résident dans cet État, conformément à l'article 23 A (Méthodes pour éliminer les doubles impositions);

g) Un État A cherche à prélever un impôt sur le revenu des sociétés auprès d'une entité qui déclare être une société en nom collectif. L'État A peut demander à l'État B des renseignements qui pourraient lui être utiles pour classer l'entité à des fins fiscales, notamment des renseignements sur le statut de cette entité au regard du fisc de cet État;

h) Un État A reçoit d'un de ses résidents, en application de l'article 23 B, une demande de déduction fiscale d'un montant égal à l'impôt sur le revenu que ce dernier prétend avoir payé à un État B. L'État A peut

demander à l'État B des renseignements pour s'assurer que l'impôt en question a bien été payé.

10.2 Application de la législation interne :

a) Une société de l'État A fournit des marchandises à une société indépendante de l'État B. L'État A désire connaître par l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA);

b) Une société de l'État A vend des marchandises à une société de l'État B par l'intermédiaire d'une société de l'État C (qui peut être un pays à faible imposition). Les sociétés en question sont ou non associées. Aucune convention n'a été conclue entre l'État A et l'État C, pas plus qu'entre l'État B et l'État C. En vertu de la convention conclue entre A et B, l'État A, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne aux bénéfices réalisés par la société située sur son territoire, demande à l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B;

c) Aux fins d'imposition d'une société sur son territoire, l'État A demande à l'État B, en vertu de la convention conclue entre eux, des renseignements sur le prix demandé par une société, ou un groupe de sociétés, de l'État B avec laquelle ou lesquelles la société de l'État A n'a pas de relations d'affaires, afin de pouvoir vérifier directement par comparaison les prix demandés par la société de l'État A (par exemple, les prix demandés par une société ou un groupe de sociétés occupant une position dominante);

d) Un résident d'un État A est titulaire d'un compte auprès d'une banque d'un État B et les revenus de ce compte sont exonérés d'impôts aux termes de la législation fiscale interne de l'État B. L'État A peut demander à l'État B des renseignements sur le montant des intérêts perçus sur ce compte;

e) Un intermédiaire financier investit les capitaux de ses clients dans l'État A, ce qui leur rapporte des dividendes et des intérêts. L'État A oblige l'intermédiaire financier à recueillir des données sur les propriétaires réels de ces actifs mais ne lui demande pas de les lui communiquer régulièrement en application de sa législation interne. L'État B soupçonne certains des propriétaires réels de ces actifs d'être des résidents et d'être imposables au regard de sa législation interne. L'État B peut demander à l'État A d'obtenir de l'intermédiaire financier des renseignements sur ses clients;

f) Une société résidente de l'État A possède des filiales situées dans les États B et C. L'État B pense que la filiale exerçant son activité sur

son territoire a dissimulé certaines de ses recettes en les reversant à la filiale située dans l'État C. L'État B peut demander à l'État C de lui communiquer des renseignements sur les bénéfices et les dépenses de la filiale située dans l'État C attendu que le droit interne de l'État A oblige la société mère à recueillir des données sur les transactions de ses filiales à l'étranger.

Paragraphe 2

11. Un État contractant ne peut pas être tenu de divulguer des renseignements financiers confidentiels à un autre État contractant sauf s'il est assuré que ces renseignements ne seront pas communiqués à une personne non autorisée. Pour obtenir l'assurance que le secret exigé par un échange effectif de renseignements sera gardé, le paragraphe 2 dispose que les renseignements reçus en vertu de la convention sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet État seront celles prévues par sa législation administrative et pénale.

12. Bien entendu, les renseignements reçus en application de l'article 26 ne seraient d'aucune utilité à l'État requérant (l'État contractant demandant les renseignements) si la règle du secret était appliquée de façon absolue. Le paragraphe 2 dispose donc que les renseignements reçus en vertu de l'article 26 ne sont communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1. En outre, il est entendu que les renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant et aux témoins en cas de procédure civile ou pénale.

12.1 Comme indiqué au paragraphe 12, les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes ou autorités concernées qui peuvent elles-mêmes, d'après la dernière phrase du paragraphe 2 de l'article 26, les révéler au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements où est mentionné le nom du contribuable. Dès lors que des renseignements sont utilisés au cours d'audiences judiciaires publiques ou dans des jugements et sont ainsi rendus publics, il est évident que l'on peut les tirer des dossiers ou des jugements du tribunal pour servir à d'autres fins et même éventuellement à titre de preuve. Il n'en découle pas pour autant que les personnes ou autorités visées au paragraphe 2 sont autorisées à fournir sur demande les renseignements complémentaires qu'elles auraient reçus.

12.2 Si un des deux États contractants ou les deux s'opposent à ce que les renseignements communiqués en application de l'article 26 soient rendus publics par les tribunaux ou, lorsqu'ils l'ont été, à ce que ces renseignements

soient utilisés à d'autres fins, ils doivent l'indiquer expressément dans leur convention.

13. En général, les renseignements reçus d'un État contractant ne peuvent être utilisés qu'aux fins mentionnées au paragraphe 1. S'ils présentent un intérêt pour l'État qui les reçoit à des fins autres que celles mentionnées à ce paragraphe, cet État ne peut les utiliser à ces autres fins sans l'autorisation de l'autorité compétente de l'État qui les communique. Cette autorisation ne peut pas être refusée sans raison valable.

13.1 Dans certains cas, un État contractant peut poursuivre un contribuable pour fraude fiscale et aussi pour un autre délit, comme le blanchiment de capitaux, qui peut découler des mêmes faits. Dans ce cas, l'État qui reçoit les renseignements peut les utiliser à cette double fin.

13.2 De même, les renseignements reçus d'un État contractant ne peuvent être divulgués à un pays tiers que s'il existe une disposition expresse dans la convention bilatérale entre les deux États contractants qui permette une telle communication.

13.3 Les États contractants désireux d'élargir les fins auxquelles ils peuvent utiliser les renseignements échangés en vertu de cet article peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 2 :

> Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un État contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.

14. Le Modèle de convention de l'OCDE, tel que modifié en 2005, comporte une disposition qui permet l'échange de renseignements reçus en vertu de l'article 26 avec les personnes chargées du contrôle des personnes autorisées à recevoir ces renseignements. Cette disposition figure aussi dans le paragraphe 2 du Modèle de convention des Nations Unies.

14.1 Les organes de contrôle ne pourront avoir accès qu'aux renseignements dont ils ont besoin pour s'acquitter de leurs fonctions de supervision. Font partie de ces organes les autorités assurant la supervision des services chargés de l'administration et de l'application de la loi fiscale dans le cadre des fonctions générales de l'administration de l'État contractant. La communication de ces renseignements ne sera autorisée que si les personnes participant aux activités de contrôle sont soumises à des règles de confidentialité au moins aussi strictes que celles applicables aux responsables de l'administration et de l'application de la législation fiscale. Les autorités compétentes s'entendront sur les organes qui seront considérés comme des organes de contrôle au sens où l'entend ce paragraphe.

Paragraphe 3

15. Le paragraphe 3 de l'article 26 comporte des dispositions qui limitent la portée de l'obligation d'échanger des renseignements imposée à l'État requis au paragraphe 1. Les limites prévues au paragraphe 3 peuvent toutefois être éliminées par les dispositions des paragraphes 4 et 5. Les dispositions du paragraphe 3, lues conjointement avec celles des paragraphes 4 et 5, ne doivent pas être interprétées comme faisant obstacle à un échange effectif de renseignements entre les États contractants. Par ailleurs, un État contractant doit, avant de signer une convention, divulguer à l'autre État contractant toutes les dispositions particulières de ses lois et des pratiques administratives qu'il estime l'autoriser à se soustraire à une obligation imposée par le paragraphe 1.

16. L'alinéa *a* du paragraphe 3, sous réserve des restrictions prévues aux paragraphes 4 et 5, précise qu'un État contractant n'est pas tenu de prendre des mesures contraires à sa législation et à sa pratique administrative pour mettre des renseignements à la disposition de l'autre État contractant. Par exemple, si un État requis n'est pas autorisé par sa législation ou sa pratique administrative à saisir des documents à caractère privé concernant un contribuable sans autorisation judiciaire, il ne peut être tenu de procéder à une telle saisie sans autorisation judiciaire pour le compte d'un État requérant même si cet État pourrait procéder de cette façon sur la base de sa propre législation ou pratique administrative. Cette disposition a pour but d'éviter que l'article 26 soit la source d'un conflit involontaire entre l'obligation de l'État contractant en vertu dudit article et ses obligations au regard de sa législation interne.

16.1 Les dispositions de la législation interne exigeant que les renseignements obtenus par les autorités fiscales soient tenus secrets ne devraient pas être interprétées comme faisant obstacle à l'échange de renseignements prévu à l'alinéa *a* du paragraphe 3 car les autorités fiscales de l'État requérant sont tenues, conformément au paragraphe 2, de garder le secret sur les renseignements reçus en application de cet article.

16.2 Le paragraphe 1 oblige l'État requis à communiquer des renseignements sur tous les impôts de l'État requérant, même s'il n'a pas lui-même d'impôt comparable. L'alinéa *a* du paragraphe 3 ne dispense pas l'État requis de fournir des renseignements sur des impôts qu'il ne prélève pas. Ainsi par exemple un État requis ne peut se soustraire à l'obligation qui lui incombe de fournir des renseignements qui aident l'État requérant à percevoir sa taxe sur la valeur ajoutée sous prétexte que cette taxe n'existe pas chez lui. Bien entendu, l'État requis peut ne pas être tenu d'honorer cette obligation s'il ne peut obtenir ces renseignements par les voies administratives normales, comme le prévoit l'alinéa *b* du paragraphe 3.

16.3 Le but de l'alinéa *a* du paragraphe 3 n'est pas de poser des pièges mais de les éviter. Un État contractant qui ne s'estime pas tenu d'obtenir certains des renseignements demandés par l'autre État contractant en raison de sa législation et sa pratique administrative (et de celles de ses subdivisions gouvernementales) doit le lui faire savoir par écrit avant de signer une convention où figure l'article 26 et l'informer des conséquences que peut avoir cette position sur sa faculté d'assurer un échange effectif de renseignements. Par exemple, si un État contractant est convaincu que l'une de ses lois lui interdit de divulguer à l'autre État contractant des renseignements sur les propriétaires réels des sociétés et autres personnes morales résidant sur son territoire, il est obligé de le lui faire savoir par écrit lors des négociations en vue de la signature de la convention et de l'informer des conséquences de cette loi sur ses obligations en matière d'entraide. En fonction des faits et des circonstances propres à chaque cas, la non-divulgation de ce fait peut priver l'État contractant du droit d'invoquer l'alinéa *a* du paragraphe 3 pour être dispensé des obligations que lui impose le paragraphe 1.

16.4 Un État contractant qui change sa législation ou sa pratique administrative après avoir signé une convention où figure l'alinéa *a* du paragraphe 3 doit en temps voulu informer l'autre État contractant de ce changement qui peut, en fonction des faits et des circonstances, constituer une violation substantielle de la convention. Cela étant, s'il ne le prévient pas en temps voulu des changements de ce genre, l'État contractant peut se voir priver du droit d'invoquer l'alinéa *a* du paragraphe 3 pour être dispensé des obligations que lui impose le paragraphe 1.

16.5 Un État contractant qui souhaite élargir la portée des limites actuellement prévues à l'alinéa *a* du paragraphe 3 peut modifier comme suit le libellé de l'alinéa *a :*

> *a*) De prendre des mesures administratives contraires à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant même s'il s'abstient sciemment de révéler que certaines des dispositions de sa législation ou sa pratique administrative peuvent empêcher l'échange effectif de renseignements;

17. Certains pays sont légalement obligés de notifier la personne fournissant les renseignements et/ou le contribuable qui fait l'objet de l'enquête, avant la communication des renseignements. Ces procédures de notification peuvent constituer un aspect important des droits prévus en vertu de la législation nationale. Elles peuvent contribuer à empêcher des erreurs (par exemple dans les cas d'erreurs sur l'identité de la personne) et faciliter les échanges (en permettant aux contribuables qui font l'objet de la notification de coopérer volontairement avec les autorités fiscales dans l'État requérant). Elles ne doivent toutefois pas être appliquées d'une manière qui, compte tenu des circonstances

particulières de la demande, entrave les efforts faits par l'État requérant pour prévenir la fraude ou l'évasion fiscale. En d'autres termes, elles ne doivent pas empêcher ou retarder indûment des échanges effectifs de renseignements. Par exemple, elles devraient permettre des exceptions à la règle de la notification préalable, notamment dans les cas où la demande de renseignements a un caractère très urgent ou dans ceux où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête menée par l'État requérant.

17.1 Un État contractant qui, en vertu de sa législation interne, est tenu de notifier à la personne qui a fourni les renseignements et/ou au contribuable qu'un échange de renseignements est envisagé doit informer par écrit l'autre État partie à une convention qu'il est tenu par cette obligation et quelles en sont les conséquences en ce qui concerne ses obligations en matière d'assistance mutuelle. Ces renseignements doivent être fournis à l'autre État contractant lorsqu'une convention est conclue et par la suite chaque fois que les règles applicables sont modifiées. En fonction des faits et des circonstances propres à chaque cas, la non-divulgation de ce fait peut priver l'État contractant du droit d'invoquer l'alinéa *a* du paragraphe 3 pour être dispensé des obligations que lui impose le paragraphe 1.

18. En général, l'État requis n'est pas tenu de prendre des mesures administratives contraires à la législation et à la pratique administrative de l'État requérant pour mettre des renseignements à la disposition de ce dernier. Le but de cette règle est d'empêcher un État requérant de se servir des pratiques administratives autorisées de l'État requis pour contourner des restrictions qui lui sont imposées par son propre gouvernement.

18.1 Il est inévitable que les dispositifs d'obtention et de fourniture de renseignements varient selon les pays. Les différences dans les pratiques et les procédures ne doivent pas servir de justification au rejet d'une demande à moins que ces différences n'aient pour effet de limiter d'une manière significative les possibilités dont dispose l'État requérant d'obtenir et de fournir les renseignements en question si cet État a lui-même reçu une demande légitime de l'État requis.

18.2 La règle générale énoncée au paragraphe 18 ne s'applique pas lorsque le système législatif ou la pratique administrative d'un seul pays prévoit une procédure spécifique. Par exemple, un État contractant auquel il est demandé de fournir des renseignements ne peut invoquer l'absence d'un dispositif de décision anticipée ou d'accord préalable en matière de prix de transfert dans le pays qui demande ces renseignements pour refuser de communiquer des renseignements sur une telle décision qu'il a accordée et se soustraire ainsi à l'obligation que lui impose le paragraphe 1.

19. La plupart des pays reconnaissent dans leur législation interne que les renseignements ne peuvent être obtenus d'une personne dans la mesure où

cette personne peut invoquer le droit de ne pas témoigner contre elle-même. Par conséquent, un État requis peut refuser de communiquer des renseignements lorsque l'État requérant aurait été empêché, par ses propres règles en matière d'auto-incrimination, d'obtenir les renseignements en question dans des circonstances similaires. Toutefois, en pratique, le droit de ne pas témoigner contre soi-même devrait n'avoir qu'une application limitée en ce qui concerne la plupart des demandes de renseignements. Ce droit est personnel et ne peut être invoqué par un individu qui ne risque pas lui-même de poursuites pénales. L'immense majorité des demandes de renseignements ont pour but d'obtenir ces renseignements de tiers, tels que banques et intermédiaires, ou de l'autre partie à un contrat et non de l'individu qui fait l'objet de l'enquête. En outre, le droit de ne pas témoigner contre soi-même ne s'applique généralement qu'aux personnes physiques.

20. L'alinéa *b* du paragraphe 3 permet à l'État requis de se soustraire à l'obligation imposée au paragraphe 1 lorsqu'il ne peut fournir des renseignements qui ne pourraient pas être obtenus dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre État contractant. Il a pour but d'empêcher l'État requérant d'imposer une charge déraisonnable à l'État requis.

20.1 Doivent être considérés comme pouvant être obtenus selon la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes. Par exemple, si l'État requis, conformément à ses politiques d'audit, obtient des renseignements sur les prix de transferts, justifiés ou non, payés par ses contribuables dans leurs transactions avec des entreprises associées, il est censé être capable d'obtenir des renseignements similaires sur ces contribuables et les entreprises associées, pour le compte de l'État requérant.

20.2 Sauf dispositions contraires convenues entre les États contractants, il peut être admis que les renseignements demandés peuvent être obtenus par l'État requérant dans une situation similaire si cet État n'a pas indiqué le contraire par écrit.

20.3 Lorsqu'un pays développé et un pays en développement signent une convention, on s'attend à ce que le pays développé ait une capacité administrative plus grande que le pays en développement. Cette différence de capacité administrative ne doit pas être invoquée en application de l'alinéa *b* du paragraphe 3 pour se soustraire à l'obligation de fournir des renseignements imposée au paragraphe 1, ce qui veut dire que le paragraphe 3 n'exige pas qu'il y ait réciprocité au niveau des avantages retirés de l'article 26. Lorsqu'ils adoptent librement une convention, les États contractants sont censés avoir conclu que la convention dans son ensemble leur procure des avantages réciproques. Ils

ne doivent cependant pas présupposer que chaque article et chaque alinéa de chaque article leur procure un avantage réciproque. Au contraire, il arrive souvent qu'un État contactant fasse des concessions dans un article afin de retirer des avantages d'un autre.

20.4 Bien que les alinéas *a* et *b* du paragraphe 3 ne prévoient pas expressément la réciprocité des avantages, les commentaires de l'article 26 de la convention de l'OCDE interprètent l'alinéa *b* du paragraphe 3 comme imposant une condition de réciprocité qui limite notamment l'obligation d'un État contractant de communiquer des renseignements à ceux qui peuvent être obtenus dans le cadre normal de l'administration de l'autre État contractant. En effet, dans les commentaires de l'OCDE, l'expression « qui peuvent être obtenus » est interprétée comme signifiant que l'autre État contractant a la capacité administrative effective d'obtenir ces renseignements. Elle peut aussi être interprétée comme voulant dire que l'administration fiscale a l'autorité requise pour obtenir ces renseignements, qu'elle ait ou non la capacité d'exercer cette autorité. Comme indiqué plus haut, cette dernière interprétation est plus proche de l'objet de l'article 26. Les pays pourront vouloir préciser dans leurs traités que les États contractants sont dans l'obligation d'échanger des renseignements même si l'un des États contractants a une capacité nettement moindre d'obtenir des renseignements sur les contribuables, et ce, en modifiant comme suit le libellé de l'alinéa *b* du paragraphe 3 :

> *b*) De fournir des renseignements qui ne peuvent pas être obtenus dans le cadre de la pratique administrative normale de l'État contractant ou sur la base de sa législation ou de celles de l'autre État contractant;

21. En général, un État requis peut invoquer l'alinéa *c* du paragraphe 3 pour justifier son refus de divulguer des renseignements protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou un autre représentant légal agréé et son client dans la mesure où ces communications sont protégées de toute divulgation en vertu de sa législation interne.

21.1 La protection dont jouissent les communications confidentielles doit avoir un champ d'application étroit. Elle ne s'applique pas aux documents ou dossiers remis à un avocat ou un autre représentant légal agréé pour échapper à l'obligation de divulgation imposée par la loi, non plus qu'aux renseignements concernant l'identité d'une personne telle que l'administrateur ou le propriétaire réel d'une entreprise. Bien que sa portée en vertu de la législation interne puisse différer selon les États, elle n'est pas suffisamment large aux termes de l'alinéa *c* du paragraphe 3 pour faire obstacle à un échange effectif de renseignements.

21.2 Nonobstant les dispositions de sa législation interne, l'État requis peut refuser de divulguer des communications confidentielles entre avocats ou représentants légaux agréés et leurs clients mais uniquement si ces représentants

agissent en leur qualité d'avocats, ou autres représentants légaux agréés, et non à un autre titre, tel qu'actionnaires mandataires, fiduciaires, constituants d'un trust, administrateurs de sociétés, ou en vertu de leur pouvoir de conseil pour représenter une société dans ses opérations commerciales. Pour être plus précis, la communication doit avoir été produite de bonne foi soit dans le but de demander ou de fournir un avis juridique, soit en vue d'être utilisée dans une action en justice en cours ou envisagée.

21.3 Un État requis ne peut en aucune circonstance refuser de divulguer des communications entre des avocats ou autres représentants légaux agréés et leurs clients si ceux-ci ont eux-mêmes été impliqués avec leurs clients dans un projet de fraude fiscale.

21.4 La question de savoir si des renseignements sont protégés en tant que communication officielle entre un avocat ou autre représentant légal agréé et son client devra être jugée uniquement dans l'État contractant sur la base du droit sur la base duquel la question est soulevée. Par conséquent, il n'est pas prévu que les tribunaux de l'État requis puissent se prononcer sur des réclamations fondées sur la législation de l'État requérant.

22. L'alinéa 3, *c* autorise aussi un État requis à refuser de communiquer des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial. Avant d'invoquer cette disposition, un État contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Il ne faut pas donner un sens trop large au terme « secret » qui apparaît dans cet alinéa. Une interprétation trop large de cette clause serait dans bien des cas incompatible avec le but de l'article 26 du fait qu'elle rendrait sans effet l'échange de renseignements prévu par cet article.

22.1 Par secret commercial ou industriel, on entend généralement des renseignements qui sont d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (par exemple, en occasionnant de graves difficultés financières). La règle du secret a pour but de prévenir l'échange de renseignements qui léserait de façon injuste un contribuable en révélant à ses concurrents existants ou éventuels des informations secrètes de valeur et qui ôterait donc une grande partie de leur valeur commerciale à ces informations. Les secrets qui ont eu par le passé une valeur commerciale notable peuvent être divulgués s'ils n'en ont plus au moment de la présentation de la demande de renseignements. Les renseignements ne sont pas secrets au sens où l'entend l'alinéa *c* du paragraphe 3 du fait que leur divulgation serait une source d'embarras pour le contribuable ou un tiers ou qu'elle pourrait être à l'origine d'une imposition supplémentaire ou d'un manque à gagner pour cause de mauvaise publicité pour le contribuable. Par conséquent, un État contractant peut déci-

der de communiquer les renseignements lorsqu'il lui semble ne pas avoir de raisons suffisantes pour penser qu'un contribuable concerné risque de subir des conséquences incompatibles avec l'objet de l'échange de renseignements.

22.2 Des renseignements secrets peuvent être communiqués à l'État requérant si l'État requis estime qu'il est très peu probable qu'ils soient révélés au grand public ou à des concurrents, compte tenu des règles de confidentialité énoncées au paragraphe 2. Un document ne pouvant être divulgué dans son intégralité du fait qu'il contient des renseignements protégés par le secret peut être rendu public si les renseignements secrets en sont supprimés.

22.3 Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, une demande de renseignements portant sur certains documents relatifs à des achats peut poser ce type de problèmes si la divulgation de ces informations révèle la formule exclusive d'un produit. La protection de ces renseignements peut aussi s'étendre aux informations qui sont en possession de tierces personnes. Par exemple, une banque peut être en possession d'une demande de brevets en cours qu'elle garde en sécurité ou d'un procédé ou d'une formule secrète décrits dans une demande de prêt ou dans un contrat que détient la banque. Dans ces conditions, les détails concernant le secret commercial, industriel ou autre doivent être isolés des documents et les renseignements financiers restants doivent être échangés en conséquence.

23. L'alinéa *c* du paragraphe 3 comprend également une limitation concernant les renseignements qui touchent aux intérêts vitaux de l'État lui-même. À cet effet, il y est stipulé que les États contractants n'ont pas à fournir des renseignements lorsque leur divulgation serait contraire à l'ordre public. Dans ce contexte toutefois, cette limitation ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes. Par exemple, un tel cas peut survenir si une enquête fiscale dans l'État requis était motivée par des persécutions politiques, raciales ou religieuses. La limitation peut être également invoquée lorsque les renseignements constituent un secret d'État, par exemple des informations sensibles détenues par les services secrets et dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de l'État requis. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le contexte de demandes de renseignements entre parties à une convention.

24. Comme on l'a indiqué plus haut, le paragraphe 3 peut donner à un État requis le droit de refuser de communiquer des renseignements dans certaines circonstances sans que celui-ci soit toutefois tenu d'invoquer une des limitations prévues par ce paragraphe. Si l'État requis refuse d'exercer le droit que lui reconnaît le paragraphe 3 et communique les renseignements demandés,

l'échange de renseignements relève toujours du champ d'application de l'article 26 et demeure soumis aux règles de confidentialité énoncées au paragraphe 2. Qui plus est, le contribuable ou le tiers visé ne peut accuser les autorités fiscales de l'État requis de ne pas avoir respecté la règle du secret imposée par la législation interne.

25. L'article 26 n'exige pas qu'il y ait activité constitutive d'infraction pénale dans l'un ou l'autre des États contractants pour qu'il y ait obligation d'échanger des renseignements. Certains traités exigent néanmoins cet élément d'activité constitutive d'infraction pénale. En pareil cas, il peut être utile de préciser que la qualification pénale dans l'État requérant suffit pour créer l'obligation d'échanger des renseignements. À titre de mesure de précaution, certains États qui ne limitent pas leurs échanges de renseignements aux affaires pénales peuvent vouloir préciser dans leur traité que la double qualification pénale n'est pas exigée. Pour éliminer la possibilité que le traité puisse être interprété comme exigeant la double qualification pénale, le paragraphe ci-dessous pourrait être ajouté en tant que paragraphe 6, l'actuel paragraphe 6 devenant alors le paragraphe 7 :

> 6. L'obligation d'échanger des renseignements naît du paragraphe 1, qu'une personne soumise à une enquête soit ou non soupçonnée d'activité constitutive d'infraction pénale. En aucun cas les dispositions du présent article ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements pour la seule raison que la conduite visée par l'enquête ne constituerait pas une infraction pénale au regard de son droit interne si elle s'était manifestée dans cet État.

Paragraphe 4

26. Le paragraphe 4 a été ajouté au Modèle de convention des Nations Unies. Il s'inspire directement de la disposition analogue du Modèle de convention de l'OCDE. Les commentaires de l'OCDE concernant le paragraphe 4 de son modèle s'appliquent donc pleinement au paragraphe 4 de l'article 26. Pour l'OCDE, l'ajout de ce paragraphe avait pour but de faciliter l'interprétation de l'article 26 et ne modifiait pas sensiblement les obligations qui étaient implicites dans la version précédente de l'article 26.

26.1 Selon le paragraphe 4, l'État requis doit utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même si cela revient pour lui à invoquer ces pouvoirs à seule fin de fournir les renseignements demandés à l'autre État contractant. L'expression « les pouvoirs dont il dispose » s'entend des lois et des procédures administratives ou judiciaires qui lui permettent d'obtenir et de fournir les renseignements demandés. Autrement dit, l'obliga-

tion de communiquer les renseignements prévue au paragraphe 1 s'applique même si ces renseignements ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

26.2 La seconde phrase du paragraphe 4 précise que l'obligation générale énoncée dans ce paragraphe est soumise aux restrictions prévues au paragraphe 3, à cette exception près qu'un État requis ne peut se soustraire à l'obligation de communiquer des renseignements au motif que sa législation ou sa pratique internes lui imposeraient comme condition pour ce faire que lesdits renseignements doivent présenter un intérêt pour lui dans le cadre national. Il s'ensuit qu'un État requis ne peut pas se soustraire à l'obligation de communiquer des renseignements sous prétexte que sa législation ou sa pratique internes ne lui permet de le faire que si ces renseignements présentent un intérêt pour lui dans le cadre national.

26.3 De nombreux pays s'estiment autorisés, sur le seul fondement du paragraphe 4 conjugué à leur législation nationale, à utiliser les pouvoirs dont ils disposent pour obtenir les renseignements demandés, même s'ils n'en ont pas besoin eux-mêmes à leurs propres fins fiscales. D'autres pays, en revanche, voudront peut-être préciser expressément dans leurs conventions que les États contractants doivent s'assurer que leurs autorités compétentes disposent des pouvoirs nécessaires pour ce faire. Les États contractants qui souhaitent éclaircir ce point peuvent remplacer le paragraphe 4 par le texte suivant :

> 4. Pour donner effet aux échanges de renseignements visés au paragraphe 1, chaque État contractant prend les mesures nécessaires, notamment dans les domaines législatif, réglementaire et administratif, pour s'assurer que son autorité compétente dispose de pouvoirs suffisants en vertu de sa législation interne pour obtenir des renseignements aux fins de l'échange de renseignements, indépendamment du fait que l'État contractant ait besoin ou non de ces renseignements à ses propres fins fiscales.

Paragraphe 5

27. Le paragraphe 5 a été ajouté au Modèle de convention des Nations Unies. Il s'inspire directement de la disposition similaire qui a été ajoutée au Modèle de convention de l'OCDE. Les commentaires de l'OCDE concernant le paragraphe 5 de son modèle s'appliquent donc pleinement au paragraphe 5 de l'article 26. Les observations formulées ci-après sur les restrictions à l'échange de renseignements qu'imposerait le secret bancaire et autres types de secret suivent étroitement les commentaires de l'OCDE. Pour l'OCDE, l'ajout du paragraphe 5 avait pour but de faciliter l'interprétation de l'article 26 et ne

modifiait pas sensiblement les obligations qui étaient implicites dans la version précédente de l'article 26.

27.1 Le paragraphe 1 impose expressément à un État contractant l'obligation d'échanger toutes sortes de renseignements. Le paragraphe 5 a pour objet de faire en sorte que les limitations prévues au paragraphe 3 ne puissent être invoquées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires, ainsi que des renseignements concernant la propriété.

27.2 Le paragraphe 5 stipule qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements à un État requérant pour la seule raison que ces renseignements sont détenus par une banque ou un autre établissement financier. Par conséquent, le paragraphe 5 l'emporte sur le paragraphe 3 dans la mesure où celui-ci autoriserait dans le cas contraire un État contractant requis à refuser de communiquer des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire en vertu de son droit positif. L'accès aux renseignements détenus par des banques ou autres établissements financiers peut se faire soit par des moyens directs soit par des moyens indirects faisant intervenir une procédure judiciaire ou administrative. La procédure d'accès indirect ne doit pas être trop lourde ni trop longue de manière à ne pas constituer un obstacle à l'accès aux renseignements bancaires.

27.3 Le paragraphe 5 stipule aussi qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement pour la seule raison que ceux-ci sont détenus par des personnes agissant en qualité d'agents ou de fiduciaires. Par exemple, si, en vertu de la législation d'un État contractant, tous les renseignements détenus par un fiduciaire sont considérés comme couverts par le « secret professionnel » du seul fait qu'ils sont détenus par un fiduciaire, cet État ne peut pas invoquer la loi en question pour justifier son refus de communiquer les renseignements demandés à l'autre État contractant. On considère généralement qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsqu'elle effectue des transactions ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance, d'une part, et de la bonne foi, d'autre part. Le terme « agent » est très large et inclut toutes les formes de prestation de services aux entreprises (services de constitution de sociétés, sociétés de gestion de portefeuille, agents agréés, avocats, etc.).

27.4 Le paragraphe 5 dispose qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements pour la seule raison qu'ils se rattachent aux droits de propriété d'une personne, y compris les sociétés de capitaux, sociétés de personnes, fondations et entités similaires. Les demandes de renseignements ne peuvent être déclinées au seul motif que la législation ou la pratique

nationales considèrent certains renseignements relatifs à la propriété comme des secrets commerciaux ou autres.

27.5 Le paragraphe 5 limite certes la faculté qu'a l'État requis d'invoquer le paragraphe 3 pour refuser de communiquer des renseignements détenus par une banque, un établissement financier, une personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou des renseignements qui se rattachent aux droits de propriété d'une personne, mais il n'élimine pas entièrement la protection offerte par le paragraphe 3. En effet, l'État requis peut encore refuser de communiquer les renseignements demandés si son refus est fondé sur des motifs indépendants du statut de banque, d'établissement financier, d'agent, de fiduciaire ou de mandataire du détenteur de ces renseignements ou du fait que les renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.

27.6 Le paragraphe 5 n'empêche pas nécessairement l'État requis d'invoquer l'alinéa *b* du paragraphe 3 pour refuser de communiquer des renseignements protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou un autre représentant légal agréé et son client même si le premier intervient en tant qu'agent de ce dernier. Pour pouvoir bénéficier de la protection offerte par l'alinéa *b* du paragraphe 3, l'État requis doit toutefois prouver que la communication entre l'avocat ou le représentant légal agréé et son client satisfait à toutes les conditions imposées par ce paragraphe et notamment que la communication est préservée de toute divulgation en vertu de sa législation interne, que son refus est indépendant du statut du représentant légal agissant en qualité d'agent, de fiduciaire ou de mandataire, que les documents en question n'ont pas été remis au représentant légal pour éviter leur divulgation et que leur non-divulgation n'empêcherait pas un échange effectif de renseignements.

27.7 Les États contractants désireux de mentionner expressément la protection accordée aux communications confidentielles entre un client et un avocat ou autre représentant légal agréé pourront le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 5 :

> Aucune des dispositions de la phrase précédente n'empêche un État contractant de refuser d'obtenir ou de communiquer des informations qui trahiraient des communications confidentielles entre un client et un avocat ou représentant légal agréé dès lors que ces communications sont préservées de toute divulgation en application de l'alinéa *b* du paragraphe 3 et si la protection revendiquée au titre de ce paragraphe est indépendante du statut du représentant légal en tant qu'agent, que fiduciaire ou que mandataire.

28. Les exemples suivants illustrent l'application du paragraphe 5 :

a) La société X détient la majorité des actions d'une filiale Y, et les deux sociétés sont constituées conformément à la législation de l'État A.

L'État B procède à une vérification fiscale des opérations effectuées par la société Y sur son territoire. Au cours de cette vérification, la question se pose de savoir qui détient directement et indirectement la propriété du capital de la société Y, et l'État B adresse donc à l'État A une demande de renseignements en matière de propriété concernant les personnes qui font partie de la chaîne de propriété de la société Y. Dans sa réponse, l'État A doit fournir à l'État B les renseignements demandés en matière de propriété aussi bien pour la société X que pour la société Y;

b) Un particulier assujetti à l'impôt dans l'État A détient un compte à la banque B dans l'État B. L'État A examine la déclaration d'impôt sur le revenu du particulier et adresse à l'État B une demande de renseignements portant sur tous les revenus des comptes bancaires et les actifs de ce particulier détenus par la banque B afin de déterminer l'existence éventuelle de dépôts constitués par des revenus non imposés. L'État B doit communiquer à l'État A les renseignements bancaires demandés;

c) La banque A dans l'État A est soupçonnée d'avoir signé avec certains de ses déposants des lettres d'accord secrètes lui donnant l'ordre de verser les intérêts perçus sur leurs dépôts sur un compte d'une banque en régime extraterritorial avec laquelle elle n'a aucun lien. L'État B demande à l'État A de lui communiquer des copies de ces lettres d'accord secrètes. La banque A affirme que ces lettres sont des documents officiels protégés de toute divulgation par le secret des communications entre avocat et client. L'État A doit fournir les documents demandés.

Paragraphe 6

29. La première phrase du paragraphe 6 est inspirée, à quelques modifications mineures près, de la dernière phrase du paragraphe 1 du Modèle de convention tel qu'il était rédigé avant 2011. Le paragraphe 6 autorise expressément les autorités compétentes à prendre les mesures nécessaires pour assurer un échange effectif de renseignements. Il ne figure pas dans le Modèle de convention de l'OCDE, qui ne contient pas non plus de disposition équivalente. L'explication fournie par les commentaires de l'OCDE est que l'article 26 autorise implicitement ces mesures.

29.1 Pour assurer un échange effectif de renseignements, les autorités compétentes des États contractants doivent collaborer à la mise en place de systèmes d'échange, notamment automatique, de renseignements communiqués généralement sous forme électronique. Le paragraphe 6 autorise les autorités compétentes à le faire, mais il ne leur en donne pas l'obligation.

29.2 Certains États voudront peut-être prévoir expressément dans leur convention que leurs autorités compétentes ont l'obligation non seulement d'échanger des renseignements sur demande mais aussi de prendre les mesures voulues pour assurer un échange automatique et spontané de renseignements. Ils ont la faculté, pour cela, d'ajouter les deux phrases suivantes à la fin du paragraphe 6 :

> En plus de répondre aux demandes particulières de renseignements, les autorités compétentes procèdent à des échanges de renseignements aussi bien d'office que spontanément. Elles arrêtent de temps à autre d'un commun accord les catégories de renseignements ou de documents qu'elles se communiquent d'office.

29.3 Certains des membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale se sont inquiétés du poids excessif que pourraient faire peser les demandes de renseignements d'un pays développé sur les services fiscaux d'un pays en développement, en raison de l'écart entre les moyens dont disposent leurs services fiscaux respectifs pour obtenir et fournir ces renseignements. Pour remédier à ce problème, on a donc suggéré que l'État requérant dont la demande occasionnerait des frais exceptionnels prenne ceux-ci à sa charge. Le seuil à partir duquel le coût de la communication d'un renseignement serait jugé exceptionnel pourrait ne pas correspondre à un montant fixe mais être proportionnel au budget dont disposent les services fiscaux du pays requis. Ainsi, une demande d'un coût relativement mineur pourrait être considérée comme une charge exceptionnelle pour un service fiscal dont les ressources seraient très limitées, alors qu'une demande d'un coût élevé en termes absolus pourrait ne pas être considérée comme exceptionnelle pour un service généreusement doté.

29.4 Les pays préoccupés par la charge importante que pourraient avoir à supporter les pays en développement pourront juger bon de faire figurer la phrase suivante à la fin du paragraphe 6 :

> Les coûts exceptionnels qu'entraînerait la communication des renseignements sont à la charge de la partie contractante qui les demande. Les autorités compétentes des parties contractantes se consultent au préalable si la communication des renseignements faisant l'objet d'une demande déterminée paraît devoir entraîner des coûts exceptionnels.

C. Inventaire des mécanismes d'échange

30. Les paragraphes 6 à 25 des anciens commentaires du Modèle de convention des Nations Unies sur l'article 26, comme on l'indique plus bas avec quelques changements d'ordre rédactionnel, pourraient être inclus dans un manuel qui traiterait des mécanismes d'échange.

Communication d'office des renseignements

6. Une méthode d'échange de renseignements pratiquée est celle de la communication d'office ou automatique entre deux États contractants[51]. On trouvera ci-après diverses considérations dont devraient tenir compte les autorités compétentes pour élaborer les modalités d'échange de renseignements d'office. Il convient d'ailleurs de garder à l'esprit que certains pays qui ne sont pas désireux de recevoir des renseignements communiqués d'office (ou qui ne sont pas en mesure de les recevoir parce que les pays expéditeurs ne les recueillent pas systématiquement) souhaiteront peut-être obtenir des renseignements du même ordre en vertu d'une demande expresse. De ce fait, les types de renseignements visés à la présente section sont à considérer comme pouvant être inclus dans la section ci-après intitulée « Communication sur demande expresse ».

Renseignements à communiquer

7. *Sources régulières de revenus.* Les renseignements qu'il y aurait lieu de communiquer ou d'échanger d'office pourraient inclure les mouvements réguliers de revenus d'un pays à l'autre, constitués notamment par les dividendes, les intérêts, les rémunérations diverses (y compris les traitements et salaires, les honoraires et les commissions), les redevances, les loyers et autres éléments éventuels de revenu qui font l'objet d'importants courants de paiements entre les deux pays. Il faut cependant reconnaître qu'à l'heure actuelle la plupart des pays ne sont pas en mesure de communiquer d'office des renseignements de cet ordre, que leurs procédures de perception ne leur permettent pas de recueillir.

Transactions impliquant une activité du contribuable. Un échange régulier d'informations peut porter sur certaines transactions d'importance impliquant une activité du contribuable :

a) Opérations visées directement par la convention :

- — Demandes de remboursement de l'impôt du pays expéditeur soumises par des résidents du pays destinataire;
- — Demandes d'exonération ou de dégrèvement concernant l'impôt du pays expéditeur soumises par des résidents du pays destinataire;

b) Opérations se rapportant à des aspects particuliers de la législation fiscale du pays expéditeur : revenus obtenus par des résidents du pays

[51] L'expression « pays expéditeur » désigne le pays qui communique les renseignements et l'expression « pays destinataire » renvoie au pays qui reçoit des renseignements.

destinataire et exonérés d'impôts, en tout ou en partie, en vertu de dispositions spéciales de la législation fiscale du pays expéditeur;

c) Transactions liées à l'activité de résidents du pays destinataire dans le pays expéditeur :

— Ouverture ou fermeture d'une succursale, d'un bureau, etc.;

— Constitution ou dissolution d'une société;

— Création ou suppression d'un trust;

— Ouverture ou clôture de comptes bancaires;

— Acquisition de biens par voie d'héritage, de legs ou de don;

— Actions accessoires en matière de successions;

d) Renseignements de caractère général :

— Législation fiscale, procédures administratives, etc., du pays expéditeur;

— Modifications des mouvements réguliers de revenus d'un pays à l'autre, en particulier celles qui ont des incidences sur l'application de la convention fiscale, y compris les interprétations de l'administration et les décisions des tribunaux se rapportant aux dispositions énoncées dans la convention et les pratiques administratives ou faits nouveaux ayant des répercussions sur l'application de la convention;

— Activités ayant des incidences sur l'application de la convention ou visant à en éluder les dispositions, notamment l'utilisation par des résidents du pays expéditeur ou du pays destinataire de nouveaux moyens ou procédés de fraude ou d'évasion fiscales;

— Activités ayant des répercussions sur le système fiscal du pays destinataire, y compris les nouveaux moyens ou procédés de fraude ou d'évasion fiscales utilisés par des résidents du pays expéditeur ou du pays destinataire et ayant des incidences importantes sur le système fiscal du pays destinataire.

Aspects opérationnels généraux de la question

8. Il conviendrait que les autorités compétentes prennent en considération un certain nombre d'éléments susceptibles de modifier le fonctionnement du système de l'échange d'office et d'influer notamment sur son efficacité. Dans cet ordre d'idées :

a) Les pays qui préfèrent recevoir des renseignements sur demande expresse plutôt que d'office ne doivent pas omettre de prendre en consi-

dération les catégories de renseignements visées à la section relative à la communication de renseignements d'office;

b) Un seuil minimal pourrait être fixé de façon à éliminer des renseignements d'importance mineure;

c) On pourrait étaler sur un cycle de plusieurs années les échanges d'office concernant les divers éléments de revenu. Par exemple, telle année, on ne communiquerait que les renseignements concernant les dividendes puis, l'année suivante, les renseignements concernant les intérêts, etc.;

d) II n'est pas nécessaire que les renseignements échangés d'office soient strictement identiques sur tous les points. Il se pourrait que le pays A souhaite obtenir des renseignements portant sur certaines questions seulement; quant au pays B, il souhaitera peut-être obtenir des renseignements sur des questions différentes. Il serait inutile pour l'un comme pour l'autre de recevoir des renseignements qu'il jugerait sans intérêt. Dans le même ordre d'idées, aucun des deux pays ne devrait refuser de communiquer des renseignements portant sur certaines questions pour la simple raison qu'il ne souhaite pas obtenir de renseignements sur ces mêmes questions;

e) Si les échanges de renseignements portant sur les éléments de revenu ne permettent pas toujours de déterminer le montant des revenus soustraits à l'impôt, on peut toutefois, par ce biais, obtenir des indications quant à la mesure dans laquelle les capitaux ou autres avoirs générateurs de revenus échappent à l'impôt;

f) On devrait régler la question de savoir si les renseignements concernant les éléments de revenu doivent porter uniquement sur le bénéficiaire ou également sur le payeur;

g) Il faudrait prévoir si les renseignements communiqués doivent porter uniquement sur les résidents du pays destinataire ou viser également les personnes qui y sont domiciliées ou les ressortissants du pays en question, ou être limités à l'une de ces catégories;

h) Il faudrait déterminer le degré de détail des renseignements à communiquer : par exemple, nom du contribuable ou du bénéficiaire, profession, adresse, etc.;

i) La forme et la langue dans lesquelles les renseignements doivent être fournis constituent d'autres facteurs à envisager.

Facteurs devant être pris en considération par le pays expéditeur

9. Le pays expéditeur voudra sans doute prendre en considération les facteurs qui influent sur son aptitude à communiquer d'office les renseignements voulus. Cet examen devrait normalement conduire à une sélection plus rigoureuse des renseignements qui seront communiqués d'office plutôt qu'à une décision de ne pas communiquer des renseignements ayant une utilité pratique.

10. Parmi les facteurs dont il conviendra de tenir compte, on peut citer l'aptitude de l'administration du pays expéditeur à recueillir les renseignements en question. Cette aptitude dépend de la plus ou moins grande efficacité des procédures administratives du pays considéré, du fait qu'il utilise ou non la technique de la retenue à la source et les renseignements que les payeurs et d'autres personnes ont fournis dans leurs déclarations, ainsi que du coût total de la recherche des renseignements considérés.

Facteurs devant être pris en considération par le pays destinataire

11. Le pays destinataire voudra sans doute prendre en considération les facteurs qui influent sur son aptitude à tirer parti des renseignements qui pourraient lui être communiqués par le mécanisme de l'échange d'office, par exemple les moyens administratifs dont il dispose pour utiliser dans la pratique courante les renseignements obtenus et pour établir les rapprochements voulus concernant la situation de ses propres contribuables soit dans tous les cas, soit dans une mesure suffisante pour justifier que ces renseignements lui soient communiqués d'office.

Communication sur demande expresse

12. Une méthode d'échange de renseignements couramment pratiquée consiste, pour l'un des États contractants, à adresser à un autre État contractant une demande expresse de renseignements. Les renseignements demandés peuvent se rapporter à un contribuable déterminé ou à certains aspects de sa situation ou à tel ou tel type de transactions ou d'activités ou à des questions d'ordre plus général. On trouvera ci-après diverses considérations dont pourraient tenir compte les autorités compétentes pour mettre au point les modalités d'échange de renseignements sur demande expresse.

Renseignements à communiquer

13. *Contribuables d'un type particulier.* Les renseignements que l'on peut désirer obtenir d'un pays transmetteur en ce qui concerne un pays

récepteur sont essentiellement ouverts et dépendent des facteurs relatifs à ce qu'est la situation du contribuable dans le système fiscal du pays récepteur et de la relation du contribuable et de ses activités avec le pays transmetteur. Une énumération préalable au type d'information qui peut entrer dans le cadre d'un échange consécutif à une demande donnée ne paraît pas être une tâche fructueuse ou nécessaire. L'accord visant à fournir des renseignements répondant à une demande spécifique peut donc être ouvert quant à la portée et au type d'information sous réserve des contraintes globales à examiner ici.

14. La demande d'un certain type de renseignements peut se présenter sous diverses formes. Par exemple :

a) Des renseignements nécessaires pour établir l'assiette de l'impôt d'un contribuable dans le pays destinataire lorsque, par exemple, l'impôt est calculé sur le revenu ou les avoirs mondiaux; le mode de détention, dans le pays expéditeur, des titres d'une société constituée dans le pays destinataire; le montant ou la nature des dépenses engagées sur le territoire du pays expéditeur, ou encore le domicile fiscal de telle personne physique ou de telle société;

b) Des renseignements nécessaires pour vérifier l'exactitude de la déclaration de revenus adressée par le contribuable au fisc du pays destinataire ou pour déterminer la validité des arguments ou des éléments de preuve avancés par le contribuable en confirmation de sa déclaration, au cas où cette déclaration est considérée comme suspecte ou a donné lieu à une enquête;

c) Des renseignements nécessaires pour déterminer le montant véritable de l'impôt dont est redevable un contribuable dans le pays destinataire lorsqu'il est manifeste qu'il a souscrit une déclaration erronée.

Catégories déterminées de transactions ou d'activités. Les renseignements susceptibles d'être communiqués sur demande expresse peuvent porter non seulement sur des catégories déterminées de contribuables, mais également sur des catégories déterminées de transactions ou d'activités. Il peut s'agir, par exemple :

a) De renseignements sur le niveau des prix, des coûts, des commissions, etc., dans le pays expéditeur, dont l'administration fiscale du pays destinataire a besoin pour déterminer l'assiette de l'impôt dans une situation déterminée ou pour mettre au point des méthodes d'enquête dans les cas où elle soupçonne certains contribuables d'avoir sous-facturé des produits exportés ou d'avoir surfacturé des

produits importés, d’avoir perçu des commissions sur des transactions internationales, etc.;

b) De renseignements concernant les méthodes selon lesquelles certaines catégories de transactions ou d’activités sont habituellement conduites sur le territoire du pays expéditeur;

c) De renseignements indiquant si une activité déterminée est pratiquée dans le pays expéditeur, dans les cas où une telle activité est susceptible d’avoir des répercussions sur la situation des contribuables ou sur le montant de la matière imposable dans le pays destinataire.

15. *Relations économiques entre les États contractants.* La demande expresse de renseignements peut porter sur certaines relations économiques existant entre les pays et susceptibles de servir de points de repère pour mesurer l’efficacité des activités de l’administration fiscale du pays demandeur, par exemple :

a) Volume des exportations du pays expéditeur vers le pays destinataire;

b) Volume des importations du pays expéditeur en provenance du pays destinataire;

c) Noms des établissements bancaires qui traitent dans le pays expéditeur, avec des filiales, succursales, etc., créées par des résidents du pays destinataire.

Il convient de noter que les renseignements de cet ordre, comme le volume des exportations du pays expéditeur vers le pays destinataire, ne seront sans doute pas considérés comme secrets par les autorités fiscales du pays expéditeur et qu’ils pourront donc, en règle générale, être communiqués au pays destinataire conformément aux dispositions de l’article 26.

Règles applicables à la communication de renseignements sur demande expresse

16. Les autorités compétentes devraient mettre au point des règles applicables aux demandes de renseignements soumises par le pays destinataire et aux conditions dans lesquelles le pays sollicité devrait faire droit à ces demandes. Ces règles devraient avoir pour objet de faciliter l’élaboration de procédures systématiques d’échange constituant un ensemble efficace et cohérent. De telles règles pourraient être d’application générale, en ce sens qu’il s’agirait d’élaborer des critères ou des principes directeurs régissant les procédures de communication de renseignements sur demande expresse, mais elles devraient également être conçues de façon à permettre aux autorités compétentes de se concerter lorsque se

produiraient des situations particulières qui, de l'avis du pays demandeur ou du pays requis, nécessiteraient l'application de mesures spéciales. Les règles devraient porter sur les questions suivantes :

a) Le niveau de précision qu'il y aurait lieu de spécifier dans les demandes, la forme sous laquelle ces demandes devraient être établies et la langue dans laquelle la demande et la réponse devraient être rédigées;

b) La mesure dans laquelle le pays qui sollicite les renseignements devrait avoir utilisé ou épuisé ses propres moyens administratifs d'enquête avant de soumettre une demande expresse; on peut penser que le pays destinataire doit chercher honnêtement à recueillir les renseignements par ses propres moyens avant de recourir à la procédure de demande expresse;

c) Les conditions susceptibles d'influer sur la nature et la portée des renseignements que le pays expéditeur communiquera. Il conviendrait notamment d'envisager la question de la communication par le pays expéditeur de preuves documentaires lorsque le pays destinataire en a besoin à des fins judiciaires ou autres, y compris la question de l'authentification des documents.

Communication facultative de renseignements sur l'initiative du pays expéditeur

17. Les autorités compétentes devraient décider si, indépendamment du système d'échange de renseignements d'office ou sur demande expresse en vertu duquel un pays communique automatiquement certains renseignements ou fait systématiquement droit aux demandes adressées par son partenaire, elles jugent souhaitable d'instaurer un mécanisme de communication de renseignements à la discrétion du pays expéditeur. Le cas pourrait se produire lorsque, au cours de ses propres activités, l'administration fiscale d'un pays aurait recueilli des renseignements dont elle estime qu'ils pourraient intéresser le pays destinataire. Ces renseignements pourraient porter sur certains aspects de la situation d'un contribuable donné, dans la mesure où cette situation aurait des répercussions sur le montant de l'impôt que ce contribuable ou d'autres contribuables devraient acquitter dans le pays destinataire. Ou bien encore, les renseignements pourraient porter sur un ensemble de transactions ou d'activités de divers contribuables ou de diverses catégories de contribuables dans l'un ou l'autre pays, ensemble qui serait susceptible de modifier le calcul de l'impôt dans le pays destinataire ou d'intéresser l'adminis-

tration fiscale du pays en question du point de vue soit de sa législation interne, soit des dispositions prévues dans la convention fiscale.

18. Les autorités compétentes devront déterminer si, conformément aux critères applicables à l'échange de renseignements qui auront été élaborés comme suite à la convention fiscale, le pays expéditeur est ou non tenu d'instaurer un ensemble de règles ayant pour objet de définir les circonstances dans lesquelles il conviendra de communiquer ces renseignements; dans quelle mesure cette décision doit être laissée à l'entière appréciation du pays expéditeur ou encore s'il existe des cas où ce dernier n'aura pas même besoin d'envisager la question. Même si les autorités compétentes décident que le pays expéditeur est tenu d'instaurer un mécanisme de ce type, c'est selon toute vraisemblance au pays expéditeur qu'il appartiendra de décider de façon discrétionnaire à quel moment les conditions dans lesquelles doit jouer le mécanisme ont été effectivement remplies.

Utilisation des renseignements obtenus

19. Les autorités compétentes devront définir les conditions dans lesquelles le pays destinataire sera habilité à utiliser les renseignements obtenus. Les décisions arrêtées en la matière dépendront fondamentalement des dispositions conventionnelles énoncées à l'article 26. Aux termes du principe directeur, l'utilisation des renseignements est essentiellement régie par les dispositions législatives internes applicables à la divulgation des renseignements fiscaux ou par d'autres « clauses de sauvegarde » intéressant les renseignements de cette nature. Il pourra donc se faire que la portée des renseignements pouvant être divulgués ou les restrictions imposées à la divulgation de certains renseignements varient d'un pays à l'autre. Toutefois, on ne doit pas conclure pour autant que cet état de choses constitue un obstacle ou exclut les échanges de renseignements qui seraient autorisés en l'absence de ces restrictions si les pays intéressés sont convaincus qu'il en va ainsi en vertu de l'article 26, sous la forme dans laquelle ils l'ont inclus dans leur convention.

Destinataires des renseignements obtenus par voie d'échange

20. Les autorités compétentes devront indiquer soit expressément, soit par référence aux règles applicables en la matière dans le pays destinataire, la personne qui sera habilitée à prendre connaissance des renseignements dans le pays destinataire. En vertu de l'article 26, les renseignements pourraient être divulgués, par exemple :

a) Aux agents du fisc chargés du recouvrement des impôts faisant l'objet de la convention;

b) Aux agents de l'État chargés de faire appliquer la réglementation relative à ces impôts ou d'en poursuivre l'exécution devant les tribunaux;

c) Aux tribunaux administratifs dont la compétence s'étend auxdits impôts;

d) Aux tribunaux judiciaires dont la compétence s'étend auxdits impôts;

e) Au cours de débats judiciaires ouverts au public ou dans le contexte de jugements où ils seront accessibles au public si on l'estime approprié;

f) À l'autorité compétente d'un autre pays (voir plus loin, « Consultations entre plusieurs autorités compétentes »).

Forme sous laquelle seront communiqués les renseignements

21. Suivant que la divulgation sera plus ou moins large, il faudra peut-être modifier la forme sous laquelle les renseignements seront communiqués au pays destinataire pour qu'ils lui soient utiles. Ainsi, si les renseignements peuvent être utilisés par les tribunaux judiciaires, et s'ils doivent à cette fin se présenter sous une forme déterminée, les autorités compétentes devront s'efforcer de mettre au point un mécanisme de communication qui réponde à cette exigence (voir aussi les observations sur les preuves documentaires, section intitulée plus haut « Règles applicables à la communication de renseignements sur demande expresse »).

Consultations entre plusieurs autorités compétentes

22. Il se peut que certains pays souhaitent étudier les modalités d'application élaborées par les autorités compétentes pour mettre au point un mécanisme de consultation ne mettant pas en présence uniquement les deux autorités compétentes visées par une convention fiscale déterminée. Par exemple, si les pays A, B et C sont liés par un réseau de conventions fiscales, les autorités compétentes de ces mêmes pays voudront peut-être tenir des consultations communes. Cela serait peut-être jugé souhaitable soit lorsque les trois pays en question sont liés les uns aux autres, c'est-à-dire, par exemple, lorsque des conventions ont été conclues entre A et B, A et C et B et C, soit lorsque l'un des trois pays ne constitue qu'un simple maillon de la chaîne, c'est-à-dire, par exemple, lorsque des conventions ont été conclues entre A et B et B et C, mais non pas entre A et C. Les pays

souhaitant que leurs autorités compétentes procèdent à ces consultations doivent prévoir la base juridique voulue en ajoutant dans leur convention l'autorisation nécessaire. Certains pays estimeront peut-être que l'article 26 permet ce genre de consultation lorsque les trois pays sont directement liés par des conventions bilatérales. Toutefois, il en va différemment lorsqu'un maillon[52] manque à la chaîne, comme c'est le cas dans le second exemple mentionné ci-dessus. En pareil cas, il serait nécessaire d'ajouter une disposition autorisant l'autorité compétente du pays B à communiquer les renseignements qu'elle a reçus du pays A à l'autorité compétente du pays C. Cette disposition pourrait être assortie d'une clause de sauvegarde stipulant que l'autorité compétente du pays A doit consentir à ce que l'autorité du pays B prenne pareille initiative. Il y a lieu de supposer qu'elle ne le fera que si elle est satisfaite des dispositions qui figurent dans la convention entre B et C au sujet de la protection du secret.

Aspects généraux

23. Il existe divers facteurs d'ordre général qui influent sur les modalités d'échange de renseignements et dont les autorités compétentes devront tenir compte soit lorsqu'elles décideront de la façon dont elles entendent elles-mêmes procéder effectivement à l'échange de renseignements, soit lorsqu'elles étudieront l'incidence de ces facteurs sur l'ensemble du processus d'échange lui-même. Ces facteurs généraux sont détaillés ci-après.

Facteurs influant sur les modalités d'application du système d'échange de renseignements

Ces facteurs sont notamment les suivants :

a) Les autorités compétentes devront déterminer les voies par lesquelles seront échangées les diverses catégories de renseignements. Une possibilité que l'on pourrait prévoir serait d'autoriser un fonctionnaire d'un pays à se rendre en personne dans l'autre pays pour y recueillir les renseignements auprès de l'autorité compétente et en discuter sur place, de façon à accélérer le processus d'échange de renseignements;

b) Certains pays pourraient juger utile et approprié que l'un d'eux détache des représentants de sa propre administration fiscale dans l'autre État contractant. Il est à présumer qu'un tel arrangement devrait faire l'objet d'une autorisation, d'une disposition convention-

[52] Voir *Manuel des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement* (2003), troisième partie, chap. III, sect. E. Disponible sur www.un.org/esa/ffd/tax/.

nelle ou d'une entente spéciale qui définirait les conditions régissant la présence desdits représentants ainsi que leurs attributions, indépendamment de l'article relatif à l'échange de renseignements dans la convention de double imposition envisagée (encore que, si le droit interne des deux pays le permet, cet article puisse couvrir le point). À cet égard, il convient de noter qu'il ne serait sans doute pas nécessaire que le système joue dans les deux sens, c'est-à-dire que le pays A devrait pouvoir envoyer des représentants dans le pays B sans que la réciproque soit vraie, si cet arrangement était jugé utile par le pays A, mais non par le pays B. S'il y a effectivement envoi de représentants, les autorités compétentes voudront sans doute coordonner avec eux leurs activités lorsqu'une telle coordination pourrait accroître l'efficacité des échanges de renseignements ou serait jugée appropriée à quelque autre titre;

c) Certains pays pourraient juger souhaitable qu'un agent du fisc d'un État collabore directement avec ses homologues de l'autre État en vue d'enquêter en commun ou « en équipe » sur une activité ou un contribuable donnés. Dans la plupart des pays, un tel arrangement devrait sans doute faire l'objet d'une autorisation, d'une disposition conventionnelle ou d'une entente spéciale distincte de l'article de la convention relatif à l'échange de renseignements; toutefois, si le droit interne des deux pays le permettait, cet article pourrait être considéré par les deux pays comme autorisant les autorités compétentes à entériner ce type d'arrangement. De toute façon, il conviendrait de rendre applicables à ce genre d'enquête les garanties et les procédures mises au point dans le cadre de l'article sur l'échange de renseignements;

d) Le système d'échange de renseignements devrait être conçu de telle façon qu'il contribue à l'application effective des dispositions de fond du traité. C'est ainsi que les dispositions des conventions relatives à la détermination des prix intersociétés et à l'imputation des revenus et des dépenses nécessitent la communication de renseignements spécifiques si l'on veut que ces dispositions soient effectivement appliquées. Le système d'échange de renseignements devrait permettre de répondre à ces besoins;

e) Les dispositions de fond du traité devraient tenir compte du système d'échange de renseignements et des informations qu'il permet d'obtenir. Par exemple, si les renseignements recueillis par le jeu du mécanisme d'échange font apparaître qu'un pays devrait admettre en déduction les dépenses encourues dans un autre pays, il conviendrait alors de développer le traité en conséquence;

f) Les autorités compétentes devraient déterminer dans quelle mesure les dépenses relatives à l'échange de renseignements devraient être prises en charge conjointement par les États contractants ou donner lieu à remboursement.

Facteurs influant sur la structure du mécanisme d'échange de renseignements

24. Ces facteurs sont notamment les suivants :

a) Il convient de reconnaître que les dispositions concernant l'échange de renseignements arrêtées par le pays A et le pays B n'ont pas besoin de correspondre à celles qui auront pu être mises au point entre le pays A et le pays C ou le pays B et le pays C. Ces dispositions doivent surtout permettre de répondre aux besoins des deux pays directement intéressés et il n'y a pas lieu, dans le seul souci d'en assurer l'uniformité formelle, de chercher à les harmoniser à tous égards dans tous les cas. Cependant, il convient de noter qu'une coopération internationale entre les autorités fiscales d'un certain nombre de pays est souvent nécessaire pour prévenir la fraude et l'évasion fiscales sur le plan international; de ce fait, peut-être certains pays jugeront-ils opportun d'élaborer des procédures et des dispositions conventionnelles suffisamment souples pour leur permettre d'élargir leur coopération, de manière à étendre le champ des consultations et les échanges de renseignements à plusieurs pays;

b) Les autorités compétentes devront évaluer l'effet des restrictions que la législation nationale peut imposer à la possibilité d'obtenir des renseignements dans un pays sur celle de les obtenir dans un autre où une telle restriction légale n'existe pas. Supposons par exemple que le pays A demande des renseignements au pays B et que les autorités fiscales de ce dernier puissent s'adresser aux institutions financières de leur pays pour les obtenir, tandis que les autorités fiscales du pays A ne peuvent généralement pas se procurer de renseignements à des fins fiscales auprès de leurs propres institutions financières. Comment la question doit-elle être envisagée dans le pays B ? Il convient de noter que l'article 26 permet en ce cas au pays B d'obtenir les renseignements de ses institutions financières et de les transmettre au pays A. Ainsi, la législation interne du pays B concernant le secret fiscal ne l'empêche pas d'obtenir et de transmettre les renseignements demandés s'il juge qu'il y a lieu de le faire. La question de la suite à donner à une telle

demande relève par conséquent du jugement du pays B mais pourra peut-être faire l'objet de négociations entre les autorités compétentes. Il est à noter que, dans la pratique, un grand nombre de pays donnent suite à une telle demande en pareille situation, et qu'une telle démarche est en fait utile pour assurer un échange de renseignements efficaces et ainsi éviter la dérobade fiscale. Il faut cependant noter aussi que le pays A, dans la mesure où il désire obtenir de tels renseignements d'autres pays, doit reconnaître qu'il a le devoir de chercher à modifier sa propre législation interne pour renforcer l'autorité de sa propre administration fiscale dans le pays et pour permettre à cette dernière de donner suite aux demandes d'autres pays;

c) Indépendamment des situations qui se caractérisent par le déséquilibre juridique étudié plus haut, les autorités compétentes devront évaluer les effets d'un éventuel déséquilibre découlant d'autres différences existant dans l'administration fiscale. Ainsi, si le pays A ne peut pas répondre à une demande de renseignements de façon aussi détaillée que le pays B en raison de problèmes pratiques qui se posent dans son administration fiscale, est-ce que les renseignements que les deux pays conviendront d'échanger seront définis en fonction de la situation du pays A ? Ou, au contraire, de façon générale ou dans des domaines déterminés, le pays B devra-t-il être disposé à répondre aux demandes de renseignements présentées par le pays A, même dans les cas où ce dernier ne pourrait pas répondre aux demandes analogues que lui adresserait le pays B ? Cette question se rapproche de celle qui est examinée au paragraphe précédent et il convient d'y répondre de la même façon;

d) II convient de noter que l'article 26 n'autorise un pays qui transmet des renseignements à utiliser ses procédures administratives que pour fournir les renseignements au pays qui les demande, même lorsque la personne au sujet de laquelle des renseignements sont demandés n'est pas partie à un différend fiscal dans le pays qui transmet les renseignements. De plus, ce pays peut, aux fins de l'échange de renseignements, utiliser son autorité administrative de la même façon que s'il s'agissait d'appliquer sa propre législation fiscale;

e) Si, de l'avis de l'un des États contractants, le système fiscal en vigueur dans l'autre État ou l'administration fiscale de l'autre État tendent, de façon générale ou dans des situations déterminées, à la discrimination ou à la confiscation, les autorités

compétentes devront tenir compte des effets de cette opinion sur le processus d'échange de renseignements. Les éclaircissements qui seront éventuellement donnés en la matière pourraient aboutir à l'inclusion, dans la convention fiscale ou dans la législation interne, de dispositions permettant d'éliminer les réticences éprouvées par le premier pays et favoriser ainsi l'échange de renseignements. On peut citer à titre d'exemple le traitement fiscal des résidents non permanents;

f) Les autorités compétentes devront également évaluer les effets que le processus même d'échange de renseignements peut avoir sur la situation des contribuables des États contractants face à la concurrence. Par exemple, si le pays A a conclu avec le pays B une convention fiscale instituant un système d'échange de renseignements, le pays A devra évaluer les effets entraînés sur le fonctionnement du système du fait que le pays C n'a pas conclu de convention fiscale avec le pays B, de sorte que les sociétés du pays C qui exercent des activités dans le pays B peuvent se trouver, au regard de l'impôt du pays B, dans une situation différente de celle des sociétés du pays A. De la même manière, même s'il existe entre les pays C et B une convention fiscale contenant une disposition relative à l'échange de renseignements, le fait que l'administration fiscale du pays A dispose de pouvoirs plus étendus pour obtenir les renseignements voulus (qui seront échangés avec le pays B) ou est plus efficace ou peut, pour d'autres raisons, obtenir davantage de renseignements que l'administration fiscale du pays C risque de conduire à des disparités analogues au regard de l'impôt. Dans ces conditions, il semble manifeste que, si l'on veut assurer l'application effective des dispositions relatives à l'échange de renseignements, il importe que toutes les administrations fiscales s'efforcent, dans le cadre de la législation interne de chaque pays, de se doter des moyens voulus pour obtenir les renseignements nécessaires et acquièrent, dans l'utilisation de ces renseignements, le haut niveau de compétence que l'on attend d'une administration fiscale efficace et équitable.

Consultations et examen périodique

25. Étant donné que des divergences d'interprétation et d'application, des difficultés spécifiques et des problèmes et des situations inopinés ne manqueront pas d'apparaître, il est indispensable de prévoir des procédures de consultation efficaces et rapides entre les autorités compétentes.

De telles consultations doivent avoir pour objet non seulement de dénouer des situations ou de résoudre des problèmes spécifiques, mais également de procéder à l'examen périodique des activités auxquelles aura donné lieu l'échange de renseignements. Cet examen périodique doit permettre de s'assurer que le système d'échange de renseignements fonctionne avec la rapidité et l'efficacité voulues, qu'il répond aux conditions de base régissant l'application de la convention, et qu'il favorise comme il convient le respect des dispositions énoncées dans la convention ainsi que des dispositions législatives internes de chacun des deux pays.

Article 27

ASSISTANCE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT DES IMPÔTS

1. Cet article énonce les règles suivant lesquelles des États contractants[53] peuvent convenir de se prêter mutuellement assistance en matière de recouvrement de l'impôt. Dans certains États, la législation ou la politique nationale peut ne pas autoriser ce type d'assistance ou y imposer des limites. Par ailleurs, dans certains cas, des considérations administratives peuvent ne pas justifier une assistance à un autre État en matière de recouvrement de l'impôt ou, de même, la limiter. Au cours des négociations, chaque État contractant doit par conséquent décider si et dans quelle mesure il convient de fournir une assistance à l'autre État, en fonction de divers facteurs tels que :

- La position de la législation nationale à l'égard de la fourniture d'une assistance en matière de recouvrement d'impôts d'autres États;
- La question de savoir si, et dans quelle mesure, les systèmes fiscaux, les administrations fiscales et les normes juridiques des deux États sont analogues, en particulier pour ce qui concerne la protection des droits fondamentaux des contribuables (par exemple, la notification, dans les délais et dans les formes prescrits, des créances imputées au contribuable, la confidentialité des informations concernant le contribuable, le droit d'appel, le droit d'obtenir une audience et de présenter des arguments et des éléments de preuve, le droit d'être assisté d'un avocat choisi par le contribuable, le droit à un procès équitable, etc.);
- La question de savoir si l'assistance en matière de recouvrement comporte des avantages équivalents et réciproques pour les deux États;

[53] Tout au long des commentaires sur l'article 27, l'État qui fait une demande d'assistance reçoit l'appellation d'« État requérant », l'État auquel l'assistance est demandée recevant celle d'« État requis ».

— La question de savoir si l'administration fiscale de chaque État est en mesure de fournir efficacement cette assistance;

— La question de savoir si les coûts afférents à la mise en œuvre de cette assistance ne sont pas excessifs, pour l'administration requise, par rapport aux enjeux;

— La question de savoir si les flux d'échanges et d'investissements entre les deux États sont suffisants pour justifier ce type d'assistance;

— La question de savoir si, pour des raisons d'ordre constitutionnel ou autre, les impôts auxquels cet article s'applique doivent être limités.

Cet article ne sera inséré dans la convention que si chaque État conclut que, compte tenu de ces facteurs, il peut accepter de fournir une assistance pour le recouvrement des impôts prélevés par l'autre État.

2. L'article prévoit une assistance générale en matière de recouvrement de l'impôt. Certains États peuvent préférer prévoir un type d'assistance plus limitée en matière de recouvrement de l'impôt. Il peut s'agir de la seule forme d'assistance en matière de recouvrement qu'ils sont généralement en mesure d'apporter ou qu'ils pourraient convenir d'apporter en vertu d'une convention particulière. Par exemple, un État peut souhaiter limiter l'assistance aux cas où le bénéfice de la convention (par exemple une réduction d'impôts dans l'État où des revenus sont perçus notamment sous forme d'intérêts) a été demandé par des personnes qui n'y avaient pas droit. Les pays qui souhaitent apporter cette assistance limitée en matière de recouvrement sont libres d'adopter bilatéralement un autre article rédigé de la manière suivante :

Article 27

ASSISTANCE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT DES IMPÔTS

1. Les États se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement des impôts dans la mesure où cette assistance est nécessaire pour s'assurer que les exonérations d'impôt ou des réductions de taux prévues par cette Convention ne sont pas accordées aux personnes qui n'y ont pas droit. Les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article.

2. Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des États contractants l'obligation :

a) D'appliquer des mesures administratives dérogeant à sa législation ou à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant;

b) De prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public.

Paragraphe 1

3. Le paragraphe 1 énonce le principe selon lequel un État contractant est tenu d'assister l'autre État dans le recouvrement des impôts qui lui sont dus, sous réserve que les conditions prévues dans l'article soient remplies. Les paragraphes 3 et 4 prévoient les deux formes que cette assistance prendra.

4. Le paragraphe prévoit aussi que l'assistance en vertu de cet article n'est pas limitée par les articles 1 et 2. Par conséquent, l'assistance doit être fournie en ce qui concerne une créance fiscale due à un État contractant par toute personne, qu'elle soit ou non résidente d'un État contractant. Toutefois, certains États contractants peuvent souhaiter limiter l'assistance aux impôts dus par des résidents de l'un des États contractants. Ces États sont libres de limiter le champ d'application de l'article en supprimant dans ce paragraphe la référence à l'article 1.

5. Le paragraphe 1 de l'article 26 s'applique aux échanges de renseignements aux fins des dispositions de cet article. La confidentialité des renseignements échangés dans le cadre de l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt est ainsi assurée.

6. Le paragraphe précise enfin que les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les détails de l'application pratique des dispositions de l'article.

7. Cet accord devrait en particulier traiter des documents qui devraient accompagner une demande formulée conformément au paragraphe 3 ou 4. Il est couramment convenu qu'une demande d'assistance soit accompagnée des documents exigés par la loi de l'État requis ou ayant fait l'objet d'un accord des autorités compétentes des États contractants et qui sont nécessaires pour entreprendre, le cas échéant, le recouvrement de la créance fiscale ou pour prendre des mesures conservatoires. Ces documents pourraient comprendre par exemple une déclaration en vertu de laquelle la créance fiscale est recouvrable et est due par une personne qui ne peut, en vertu de la loi de l'État requérant, empêcher son recouvrement ou une copie officielle de l'instrument qui permet le recouvrement dans l'État requérant. Une traduction officielle des documents dans la langue de l'État requis devrait également être fournie. Il pourrait également être convenu, le cas échéant, que l'instrument permettant le recouvrement dans l'État requérant sera, s'il y a lieu et conformément aux dispositions en vigueur dans l'État requis, accepté, reconnu, complété ou remplacé dès que possible après la date de réception de la demande d'assistance par un instrument permettant le recouvrement dans le dernier État.

8. L'accord devrait également traiter de la question des coûts qui seront supportés par l'État requis pour répondre à une demande formulée dans le cadre du paragraphe 3 ou 4. En général, les coûts de recouvrement d'une créance

fiscale sont à la charge du débiteur mais il est nécessaire de déterminer l'État auquel vont incomber les coûts qui ne peuvent être récupérés auprès de cette personne. À cet égard, la pratique habituelle consiste à prévoir que, en l'absence d'un accord spécifique à un cas particulier, les dépenses ordinaires encourues par un État lorsqu'il fournit une assistance à l'autre État ne seront pas remboursées par l'autre État. Les dépenses ordinaires sont celles qui sont liées directement et normalement au recouvrement, c'est-à-dire celles auxquelles on peut s'attendre dans le cas d'une procédure normale de recouvrement dans le cadre national. Cependant, dans le cas des dépenses extraordinaires, la pratique consiste à prévoir qu'elles seront supportées par l'État requérant à moins d'entente contraire. Ces dépenses couvriraient, par exemple, celles qui sont encourues lorsqu'un type de procédure particulier a été utilisé à la demande de l'autre État, ou les dépenses supplémentaires d'experts, d'interprètes ou de traducteurs. La plupart des États considèrent également comme des dépenses extraordinaires les frais de procédure judiciaire et de mise en liquidation. L'accord devrait comporter une définition des dépenses extraordinaires et des consultations devraient intervenir entre les États contractants dans tous les cas particuliers où des dépenses extraordinaires sont susceptibles d'entrer en jeu. Il faudrait également convenir que dès qu'un État contractant prévoit que des dépenses extraordinaires pourraient être encourues, il en informe l'autre État contractant et indique le montant estimé de ces coûts afin que l'autre État puisse décider s'il y a lieu de les prendre en charge. Les États contractants ont bien entendu également la possibilité de convenir que les coûts seront répartis sur une base différente de celle qui est décrite ci-dessus; cela peut être nécessaire, par exemple, lorsqu'une demande d'assistance est suspendue ou retirée conformément au paragraphe 7 ou lorsque la question des dépenses encourues à l'occasion de la fourniture d'une assistance en matière de recouvrement de l'impôt est déjà traitée dans un autre instrument juridique applicable à ces États. L'accord doit enfin tenir compte des différences de niveau de développement entre les États. Ainsi, il peut être convenu que toutes les dépenses, y compris ordinaires, sont prises en charge par un seul des deux États. En pareil cas, les États contractants devront s'entendre sur l'évaluation des coûts qui pourra, par exemple, être forfaitaire.

9. Dans l'accord, les autorités compétentes pourraient également traiter des autres questions pratiques suivantes :

— Faut-il prévoir une date limite à partir de laquelle une demande d'assistance ne peut plus être formulée en ce qui concerne une créance fiscale particulière ?

— Quel doit être le taux de change applicable lorsqu'une créance fiscale est recouvrée dans une monnaie différente de celle qui est utilisée dans l'État requérant ?

— Comment les sommes recouvrées à la suite d'une demande formulée conformément au paragraphe 3 doivent-elles être remises à l'État requérant ?

— Faut-il prévoir un montant minimal d'impôt en deçà duquel la procédure d'assistance ne peut être mise en œuvre ?

Paragraphe 2

10. Le paragraphe 2 définit le terme « créance fiscale » aux fins de cet article. La définition s'applique à toute somme due au titre de tout impôt prélevé pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions administratives ou collectivités locales mais seulement dans la mesure où le prélèvement de cet impôt n'est pas contraire à la convention ou à un autre instrument en vigueur entre les États contractants. Elle s'applique aussi aux intérêts, pénalités administratives et frais de recouvrement ou de conservation qui sont liés à cette somme. L'assistance n'est donc pas limitée aux impôts auxquels la convention s'applique en général conformément à l'article 2, comme le confirme le paragraphe 1.

11. Certains États contractants peuvent préférer étendre l'application de l'article aux impôts de toute nature. Les États qui le souhaitent peuvent remplacer les paragraphes 1 et 2 par les suivants :

> 1. Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par l'article premier. Les autorités compétentes des États peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article.
>
> 2. Le terme « créance fiscale », tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne une somme due au titre d'impôts couverts par la convention ainsi que les intérêts, les pénalités administratives correspondantes et les coûts de recouvrement ou de conservation liés à ces sommes.

12. De même, certains États contractants peuvent souhaiter limiter les catégories d'impôts auxquelles s'appliqueront les dispositions de l'article ou clarifier le champ d'application de ces dispositions en incluant dans la définition une liste détaillée des impôts. Les États qui le souhaitent sont libres d'adopter bilatéralement la définition suivante :

> Le terme « créance fiscale », tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne une somme due au titre des impôts suivants prélevés par les États contractants, ainsi que les intérêts, les pénalités administratives correspondantes et les coûts de recouvrement ou de conservation liés à ces impôts :
>
> *a*) (dans l'État A) : ___
>
> *b*) (dans l'État B) : ___

13. Afin de s'assurer que les autorités compétentes peuvent communiquer librement des informations aux fins de cet article, les États contractants devraient s'assurer que l'article est rédigé d'une manière permettant des échanges de renseignements concernant tout impôt auquel cet article s'applique.

14. Aucune disposition de la convention n'empêche l'application des stipulations de l'article aux créances fiscales qui ont pris naissance avant l'entrée en vigueur de la convention, dans la mesure où l'assistance concernant ces créances est offerte après que la convention est entrée en vigueur et que les dispositions de l'article sont devenues applicables. Cependant, les États contractants peuvent juger utile de préciser de quelle façon les dispositions de l'article sont applicables à ces créances fiscales, en particulier lorsque les dispositions concernant l'entrée en vigueur de leur convention prévoient que les clauses de celle-ci s'appliqueront aux impôts dus ou prélevés à partir d'une certaine date. Les États qui souhaitent limiter l'application de l'article aux créances qui ont pris naissance après l'entrée en vigueur de la convention sont également libres de le faire dans le cadre de négociations bilatérales.

Paragraphe 3

15. Le paragraphe 3 précise les conditions dans lesquelles une demande d'assistance en matière de recouvrement peut être formulée. La créance fiscale doit être recouvrable en vertu des lois de l'État requérant et être due par une personne qui, à ce moment-là, ne peut, en vertu des lois de cet État, empêcher son recouvrement. C'est le cas lorsque l'État requérant a le droit, en vertu de sa législation interne, de recouvrer la créance fiscale et lorsque la personne qui détient la somme en question n'a pas la possibilité de s'opposer à ce recouvrement ni sur le plan administratif ni sur le plan judiciaire.

16. Dans de nombreux États, une créance fiscale peut être recouvrée même lorsqu'il existe encore un droit de recours auprès d'un organisme administratif ou d'un tribunal en ce qui concerne la validité ou le montant de la créance. Si toutefois la législation interne de l'État requis ne l'autorise pas à recouvrer ses propres créances fiscales lorsque des recours sont encore pendants, le paragraphe ne l'autorise pas à le faire dans le cas de créances fiscales de l'autre État pour lesquelles de tels droits de recours existent encore même si cela n'empêche pas le recouvrement de l'impôt dans cet autre État. En fait, la phrase « recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État » a pour effet de rendre applicable la restriction de la législation interne de l'État requis au recouvrement de la créance fiscale de l'autre État. De nombreux États peuvent toutefois souhaiter autoriser l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt lorsqu'une créance fiscale peut être recouvrée dans l'État

requérant nonobstant l'existence de droits de recours même si la législation de l'État requis empêche le recouvrement dans ce cas. Les États qui le souhaitent peuvent modifier le paragraphe 3 de la manière suivante :

> Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant qui est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à cette date, ne peut, en vertu de ces lois, empêcher son recouvrement, cette créance fiscale est, à la demande des autorités compétentes de cet État, acceptée en vue de son recouvrement par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cette créance fiscale est recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État remplissant les conditions autorisant cet autre État à faire une demande conformément à ce paragraphe.

17. Le paragraphe 3 réglemente aussi la manière dont la créance fiscale de l'État requérant doit être recouvrée par l'État requis. Sauf en ce qui concerne les délais de prescription et les priorités (voir les commentaires sur le paragraphe 5), l'État requis est obligé de recouvrer la créance fiscale de l'État requérant comme s'il s'agissait de sa propre créance fiscale même si à ce moment il n'a pas besoin d'entreprendre des actions de recouvrement vis-à-vis de ce contribuable pour son propre compte. Comme on l'a déjà indiqué, les mots « conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts » ont pour effet de limiter l'assistance en matière de recouvrement aux créances pour lesquelles il n'existe plus d'autres droits de recours si, en vertu de la législation interne de l'État requis, le recouvrement des créances fiscales de cet État n'est pas autorisé tant qu'il existe encore de tels droits.

18. Il peut arriver qu'une demande concerne un impôt qui n'existe pas dans l'État requis. L'État requérant doit alors indiquer, le cas échéant, la nature de la créance fiscale, les éléments qui la composent, la date d'expiration de la créance et l'actif à partir duquel elle peut être recouvrée. L'État requis suivra alors la procédure applicable aux créances concernant l'un de ses propres impôts similaire à celui de l'État requérant ou toute autre procédure appropriée s'il n'existe pas d'impôt similaire.

Paragraphe 4

19. Afin de préserver le droit, pour un État contractant, de recouvrer l'impôt, le paragraphe 4 lui permet de demander à l'autre État de prendre des mesures conservatoires même s'il ne peut pas encore demander une assistance en matière de recouvrement, par exemple lorsque la créance ne peut pas encore être recouvrée ou lorsque le débiteur a encore le droit d'empêcher son recou-

vrement. Ce paragraphe ne devrait être inclus que dans les conventions entre États qui ont la possibilité de prendre des mesures conservatoires en vertu de leur propre législation. Par ailleurs, les États qui considèrent qu'il n'y a pas lieu de prendre des mesures conservatoires au titre d'impôts dus à un autre État peuvent décider de ne pas inclure le paragraphe dans leurs conventions ou d'en limiter le champ d'application. Dans certains États, les mesures conservatoires sont désignées sous le nom de « mesures intérimaires » et ces États peuvent, s'ils le souhaitent, ajouter ces mots au paragraphe pour clarifier son champ d'application dans le cadre de leur propre terminologie.

20. On peut citer comme exemple de mesures auxquelles le paragraphe s'applique la saisie ou le gel d'actifs avant un jugement définitif garantissant que ces actifs seront encore disponibles lorsque le recouvrement pourra avoir lieu par la suite. Les conditions requises pour l'adoption de mesures conservatoires peuvent varier d'un État à l'autre mais, dans tous les cas, le montant de la créance fiscale devrait être déterminé au préalable, même si ce n'est que provisoirement ou partiellement. Une demande de mesures conservatoires concernant une créance fiscale particulière ne peut être formulée à moins que l'État requérant n'ait lui-même la possibilité de prendre de telles mesures concernant cette créance (voir les commentaires sur le paragraphe 8).

21. Lorsqu'il formule une demande de mesures conservatoires, l'État requérant doit indiquer à chaque fois à quel stade en est le processus de cotisation ou de recouvrement. L'État requis devra ensuite examiner si, dans un tel cas, ses lois et sa pratique administrative lui permettent de prendre des mesures conservatoires.

Paragraphe 5

22. Le paragraphe 5 stipule tout d'abord que les délais de prescription de l'État requis, c'est-à-dire les délais au-delà desquels une créance fiscale ne peut être recouvrée ou collectée, ne doivent pas s'appliquer à une créance fiscale au titre de laquelle l'autre État a présenté une demande en application du paragraphe 3 ou 4. Comme le paragraphe 3 se réfère aux créances fiscales qui peuvent être recouvrées dans l'État requérant et le paragraphe 4 aux créances fiscales au titre desquelles l'État requérant peut prendre des mesures conservatoires, il s'ensuit que seuls les délais de l'État requérant sont applicables.

23. Par conséquent, tant qu'une créance fiscale peut encore être recouvrée (par. 3) ou donner lieu à des mesures conservatoires (par. 4) dans l'État requérant, aucune objection fondée sur les délais de prescription prévus par les lois de l'État requis ne peut être opposée à l'application du paragraphe 3 ou 4 à cette créance fiscale. Les États qui ne peuvent accepter de ne pas tenir compte de leurs propres délais devraient modifier le paragraphe 5 en conséquence.

24. Les États contractants peuvent convenir qu'après un certain délai, l'obligation d'apporter une assistance en matière de recouvrement de la créance fiscale n'existe plus. La période devrait courir à compter de la date de l'instrument initial permettant le recouvrement. Dans certains États, la législation requiert le renouvellement de l'instrument permettant la mise en recouvrement, auquel cas le premier instrument est celui qui doit être pris en compte pour la détermination du délai au-delà duquel l'obligation de fournir une assistance prend fin.

25. Le paragraphe 5 prévoit par ailleurs que les dispositions en vertu desquelles l'État requis (première phrase) et l'État requérant (seconde phrase) doivent donner à leurs propres créances fiscales la priorité sur celles d'autres créanciers ne doivent pas s'appliquer à une créance fiscale pour laquelle une demande a déjà été formulée en vertu du paragraphe 3 ou 4. De telles dispositions sont souvent incluses dans la législation nationale afin de faire en sorte que les autorités fiscales puissent collecter des impôts dans toute la mesure du possible.

26. La disposition selon laquelle les règles de l'État requis prévoyant des privilèges ne s'appliquent pas aux créances fiscales de l'autre État pour lesquelles une demande d'assistance a été présentée est valable même si l'État requis doit traiter en général cette créance comme s'il s'agissait de sa propre créance fiscale en vertu des paragraphes 3 et 4. Les États qui souhaitent stipuler que les créances fiscales de l'autre État doivent avoir le même privilège que celui qui est applicable à leurs propres créances fiscales sont libres d'amender le paragraphe en supprimant les mots « et la priorité » dans la première phrase.

27. Les mots « en raison de sa nature en tant que telle », qui apparaissent à la fin de la première phrase, indiquent que les délais et les règles de priorité de l'État requis auxquels le paragraphe s'applique sont seulement celles qui sont spécifiques aux impôts non payés. Par conséquent, le paragraphe n'empêche pas l'application de règles générales concernant les délais ou les priorités qui s'appliqueraient à toutes les dettes (par exemple, les règles accordant la priorité à une créance en raison du fait qu'elle a pris naissance ou qu'elle a été enregistrée avant une autre).

Paragraphe 6

28. Le paragraphe 6 prévoit qu'aucune objection juridique ou administrative concernant l'existence, la validité ou le montant d'une créance fiscale de l'État requérant ne sera examinée par les tribunaux et les instances administratives de l'État requis. Par conséquent, aucune procédure juridique ou administrative, telle qu'une demande de contrôle judiciaire, ne sera engagée dans l'État requis en ce qui concerne ces questions. L'objectif principal de ces dispositions

est d'éviter qu'il soit demandé aux organismes administratifs ou judiciaires de l'État requis de rendre des décisions sur la question de savoir si une somme est due en totalité ou en partie en vertu de la législation interne de l'autre État. Naturellement, la contestation des modalités de la mise en recouvrement pourra être portée devant les juridictions nationales de l'État requis. Les États auxquels ce paragraphe pourrait occasionner des difficultés constitutionnelles ou législatives peuvent le modifier ou l'omettre dans le cadre de négociations bilatérales.

Paragraphe 7

29. Ce paragraphe prévoit que si, après qu'une demande a été formulée en vertu du paragraphe 3 ou 4, les conditions en vigueur au moment où cette demande a été effectuée cessent de s'appliquer (par exemple parce qu'une créance fiscale cesse d'être recouvrable dans l'État requérant), l'État qui a fait la demande doit notifier promptement à l'autre État ce changement de situation. À la suite de la réception de cette notification, l'État requis a la possibilité de demander à l'État requérant la suspension ou le retrait de la demande. Si la demande est suspendue, la suspension doit s'appliquer jusqu'à ce que l'État qui a formulé la demande informe l'autre État que les conditions nécessaires pour formuler une demande concernant la créance en question sont à nouveau réunies ou qu'il retire sa demande.

Paragraphe 8

30. Le paragraphe 8 comporte certaines limites aux obligations imposées à l'État qui reçoit une demande d'assistance.

31. L'État requis est libre de refuser d'apporter son assistance dans les cas mentionnés dans le paragraphe. Si toutefois il accorde son assistance dans ces cas, celle-ci reste dans le cadre de l'article et on ne pourra faire valoir que cet État a manqué aux dispositions de l'article.

32. En premier lieu, le paragraphe précise qu'un État contractant n'est pas tenu d'aller au-delà de sa propre législation interne et de sa pratique administrative ou de celles de l'autre État dans l'accomplissement des obligations découlant de l'article. Par conséquent, si l'État requérant n'a pas dans le cadre national le pouvoir de prendre des mesures conservatoires, l'État requis peut refuser de prendre ces mesures pour le compte de l'État requérant. De même, si la saisie d'actifs en vue d'assurer le recouvrement d'une créance fiscale n'est pas autorisée dans l'État requis, cet État n'est pas obligé d'y procéder lorsqu'il apporte son assistance en matière de recouvrement de l'impôt en vertu des dispositions de cet article. Cependant, les types de mesures administratives autorisées pour le recouvrement de l'impôt dans l'État requis doivent être uti-

lisés, même si elles sont invoquées uniquement pour apporter une assistance dans le recouvrement des impôts dus à l'État requérant.

33. Comme le stipule le paragraphe 5, les délais de prescription en vigueur dans un État contractant ne s'appliquent pas à une créance fiscale au titre de laquelle l'autre État a demandé une assistance. L'alinéa *a* n'a pas pour objet de faire obstacle à ce principe. L'octroi d'une assistance concernant une créance fiscale après l'expiration des délais en vigueur dans l'État requis ne sera donc pas considéré comme contraire à la législation et à la pratique administrative de cet État contractant ou de l'autre dans le cas où les délais applicables à cette créance n'ont pas expiré dans l'État requérant.

34. L'alinéa *b* inclut une limite à l'adoption de mesures contraires à l'ordre public. Comme c'est le cas en vertu de l'article 26 (voir le paragraphe 19 des commentaires sur l'article 26), il a été jugé nécessaire de fixer une limite concernant l'assistance qui risquerait d'affecter les intérêts vitaux de l'État lui-même.

35. En vertu de l'alinéa *c,* un État contractant n'est pas tenu de donner suite à la demande si l'autre État n'a pas pris toutes les mesures raisonnables de recouvrement ou les mesures conservatoires, selon le cas, qui sont à sa disposition en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative.

36. Enfin, en vertu de l'alinéa *d,* l'État requis peut également rejeter la demande pour des raisons pratiques, par exemple si les coûts qu'elle entraînerait pour le recouvrement d'une créance fiscale de l'État requérant excédaient le montant de cette créance.

37. Certains États souhaiteront peut-être ajouter au paragraphe une autre limitation qui figure déjà dans la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du Conseil de l'Europe et de l'OCDE qui permettrait à un État de ne pas fournir d'assistance s'il considère que l'imposition au titre de laquelle l'assistance est demandée est contraire aux principes d'imposition généralement admis.

Article 28

MEMBRES DES MISSIONS DIPLOMATIQUES ET DES POSTES CONSULAIRES

L'article 28 du Modèle de convention des Nations Unies reprenant l'article 28 du Modèle de convention de l'OCDE, les commentaires de l'OCDE sur cet article, rédigé comme suit, lui sont applicables :

> 1. Cette clause a pour but de donner aux membres des missions diplomatiques et postes consulaires la garantie que, en vertu des dispositions d'une convention de double imposition, ils bénéficieront d'un traitement

au moins aussi favorable que celui auquel ils ont droit conformément au droit international ou à des accords internationaux particuliers.

2. L'application simultanée des clauses d'une convention de double imposition et des privilèges diplomatiques et consulaires conférés en vertu des règles générales du droit international ou d'un accord international particulier peut, dans certaines circonstances, avoir pour résultat de dispenser les intéressés, dans les deux États contractants, de l'impôt qu'ils auraient dû autrement acquitter. On peut, à titre d'exemple, prendre le cas d'un agent diplomatique accrédité par l'État A auprès de l'État B et qui perçoit des redevances ou des dividendes ayant leur source dans l'État A; conformément au droit international, il ne sera pas assujetti à l'impôt dans l'État B au titre de ces revenus et il peut également, en tant que résident de l'État B, en vertu de dispositions de la convention bilatérale conclue entre les deux États, avoir droit à une exonération ou à une réduction de l'impôt sur le revenu perçu par l'État A. Afin d'éviter des dégrèvements d'impôts qu'ils n'avaient pas l'intention d'accorder, les États contractants ont la faculté d'adopter bilatéralement une disposition additionnelle qui pourrait être rédigée dans les termes suivants :

> Dans la mesure où, en raison des privilèges fiscaux dont bénéficient les membres des missions diplomatiques et postes consulaires, en vertu des règles générales du droit international ou aux termes des dispositions d'accords internationaux particuliers, le revenu ou la fortune ne sont pas imposables dans l'État accréditaire, le droit d'imposition est réservé à l'État accréditant.

3. Dans de nombreux pays membres de l'OCDE, la législation interne dispose que les membres des missions diplomatiques et postes consulaires, lorsqu'ils se trouvent à l'étranger, sont, du point de vue fiscal, considérés comme des résidents de l'État qui les accrédite. Une nouvelle étape peut être franchie dans les relations bilatérales entre pays membres dont le droit interne comporte des dispositions de ce genre par l'inclusion dans la convention de règles spécifiques précisant que, aux fins de la convention, l'État accréditant est l'État de résidence des membres des missions diplomatiques et des postes consulaires des États contractants. La clause spéciale que l'on propose pourrait être rédigée sous la forme suivante :

> Nonobstant les dispositions de l'article 4, toute personne physique qui est membre d'une mission diplomatique ou d'un poste consulaire d'un État contractant qui est situé dans l'autre État contractant ou dans un État tiers est considérée, aux fins de la convention, comme résidente de l'État accréditant, à condition :

a) Que, conformément au droit international, elle ne soit pas assujettie à l'impôt dans l'État accréditaire pour les revenus de sources extérieures à cet État ou pour la fortune située en dehors de cet État; et

b) Qu'elle soit soumise dans l'État accréditant aux mêmes obligations, en matière d'impôts sur l'ensemble de son revenu ou de sa fortune, que les résidents de cet État.

4. En vertu du paragraphe 1 de l'article 4[54], les membres des missions diplomatiques et postes consulaires d'un État tiers accrédités auprès d'un État contractant ne sont pas considérés comme des résidents de l'État accréditaire s'ils ne sont soumis dans cet État qu'à une imposition limitée [...]. Cette observation est également valable pour les organisations internationales établies dans un État contractant et pour leurs fonctionnaires, car ils bénéficient en général de certains privilèges fiscaux, soit en vertu de la convention ou du traité instituant l'organisation, soit en vertu d'un traité spécial conclu entre l'organisation et l'État où elle est établie. Les États contractants qui souhaiteraient régler expressément ces cas ou qui voudraient prévenir des avantages fiscaux inopportuns peuvent ajouter la clause suivante à cet article :

> La convention ne s'applique pas aux organisations internationales, à leurs organes ou à leurs fonctionnaires, ni aux personnes qui sont membres d'une mission diplomatique ou d'un poste consulaire d'un État tiers, lorsqu'ils se trouvent sur le territoire d'un État contractant et ne sont pas traités comme des résidents dans l'un ou l'autre État contractant en matière d'impôts sur le revenu ou sur la fortune.

En d'autres termes, les organisations internationales, leurs organes ou leurs fonctionnaires, qui ne sont imposables dans un État contractant qu'en raison du revenu qu'ils tirent de sources situées dans cet État, ne devraient pas bénéficier de la convention.

5. Bien que les fonctionnaires consulaires honoraires ne puissent tirer des dispositions de cet article les privilèges auxquels ils n'ont pas droit en vertu des règles générales du droit international (il n'existe ordinairement d'exonération fiscale que pour les paiements que les consuls honoraires reçoivent afin de couvrir les dépenses qu'ils engagent pour le compte de l'État accréditant), les États contractants ont la faculté d'exclure expressément, par accord bilatéral, les fonctionnaires consulaires honoraires de l'application de l'article.

[54] Ce paragraphe n'est pas applicable aux conventions bilatérales où la dernière phrase du paragraphe 1 de l'article 4 est omise.

Commentaires sur le chapitre VII

Dispositions finales

Articles 29 et 30

ENTRÉE EN VIGUEUR ET DÉNONCIATION

Les articles 29 et 30 du Modèle de convention des Nations Unies reprenant les articles 30 et 31 du Modèle de convention de l'OCDE, les commentaires de l'OCDE sur ces articles, rédigés comme suit, leur sont applicables :

1. Ces dispositions, qui visent la procédure d'entrée en vigueur, de ratification, de dénonciation et de cessation d'application, sont rédigées en vue d'être incorporées dans des conventions bilatérales et correspondent aux règles ordinairement énoncées dans les accords internationaux.

2. Il peut être nécessaire pour certains États contractants d'ajouter au premier paragraphe de l'article 30 une disposition visant à préciser quelles sont les autorités qui doivent donner leur accord à la ratification. D'autres États contractants peuvent convenir que l'article stipule que l'entrée en vigueur intervient après un échange de notes confirmant que les procédures nécessaires à cette entrée en vigueur ont été accomplies par chacun des États.

3. Les États contractants sont libres de convenir que la convention entrera en vigueur à l'expiration d'une période déterminée suivant l'échange des instruments de ratification ou la confirmation que les procédures nécessaires à cette entrée en vigueur ont été accomplies par chacun des États.

4. Aucune règle n'a été établie au sujet de la date à laquelle les dispositions de la convention devront s'appliquer ou cesser de s'appliquer, car ces règles dépendront dans une large mesure de la législation interne des États contractants intéressés. Certains États déterminent l'assiette de l'impôt sur le revenu acquis pendant l'année en cours, d'autres sur le revenu perçu au cours de l'année précédente; enfin, d'autres États ont un exercice fiscal différent de l'année civile. En outre, dans certaines conventions, la date prévue pour l'application ou la cessation d'application est différente selon qu'il s'agit d'impôts perçus par retenue à la source ou d'impôts prélevés par voie de rôle.

5. Comme il est souhaitable que la convention reste en vigueur au moins pendant un certain temps, l'article concernant la dénonciation prévoit que le préavis de dénonciation ne peut être donné qu'à partir d'une certaine année qui doit être fixée d'un commun accord. Les États contractants sont libres de décider quelle est la première année au cours de laquelle le préavis peut être donné ou même, s'ils le souhaitent, de convenir de ne pas fixer d'année du tout.



12-23973